المراجعة بين النظرية والتطبيق

Auditing : Theory and Practice

الدكتور
أمين السيد أحمد لطفي
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ المحاسبة والمراجعة – جامعة القاهرة
وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

2006

الدار الجامعية
٨٤ شارع زكريا غنيم " الابراهيمية "
ص.ب ٣٠ الابراهيمية . رمل الاسكندرية
e-mail:m20ibrahim@yahoo.com
☎5917882-5907466

فريق إخراج الكتاب:

الإشراف الفني والتجهيز: الدار الجامعية - الأسكندرية

تصميم الغلاف: أميرة أحمد رأفت

الطباعة والتجليد: الجلال للطباعة

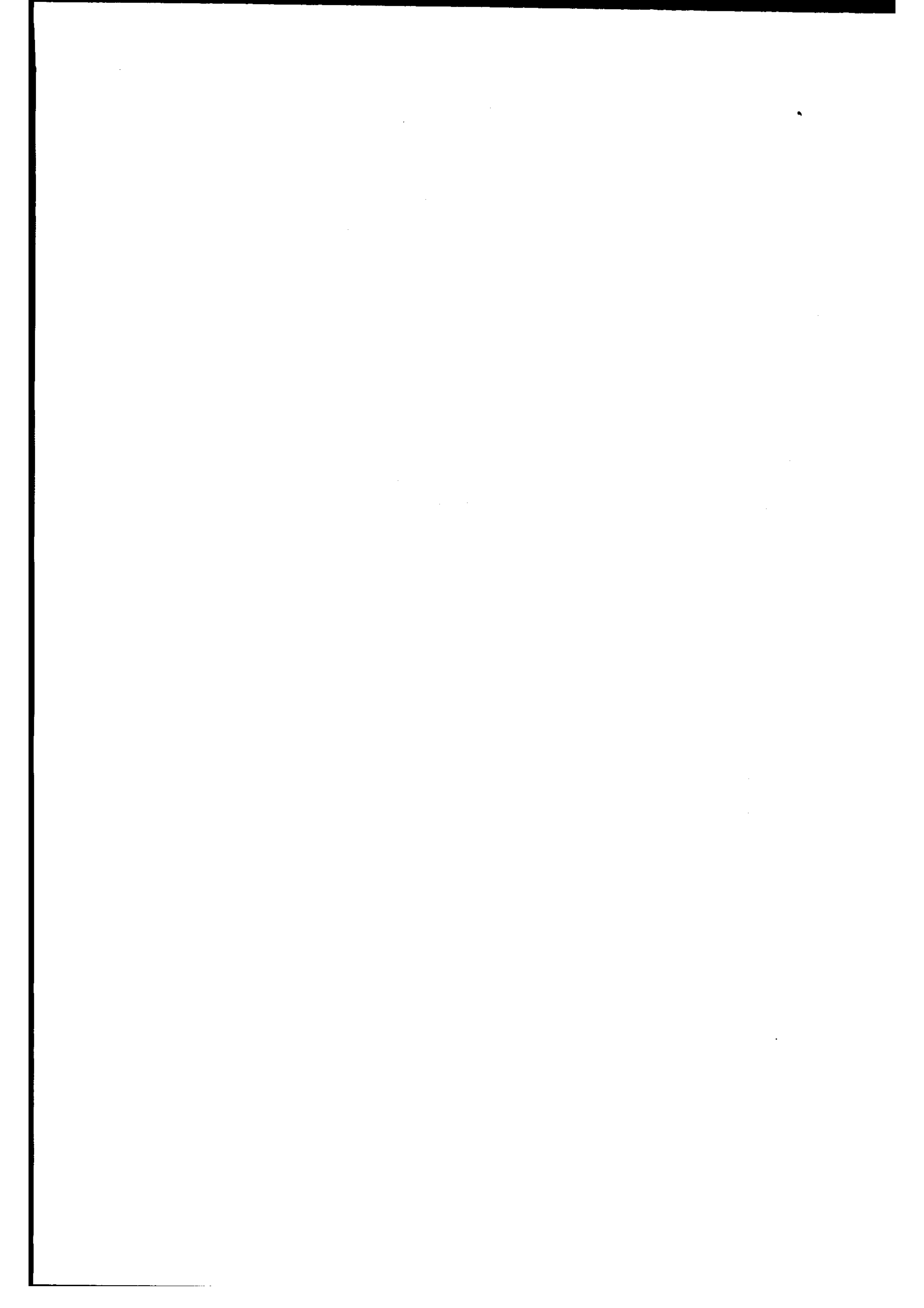
بسم الله الرحمن الرحيم

" ولنبلونكم بشئ من الخوف والجوع

ونقص من الأموال والأنفس والثمرات

وبشر الصابرين "

(صدق الله العظيم)



إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

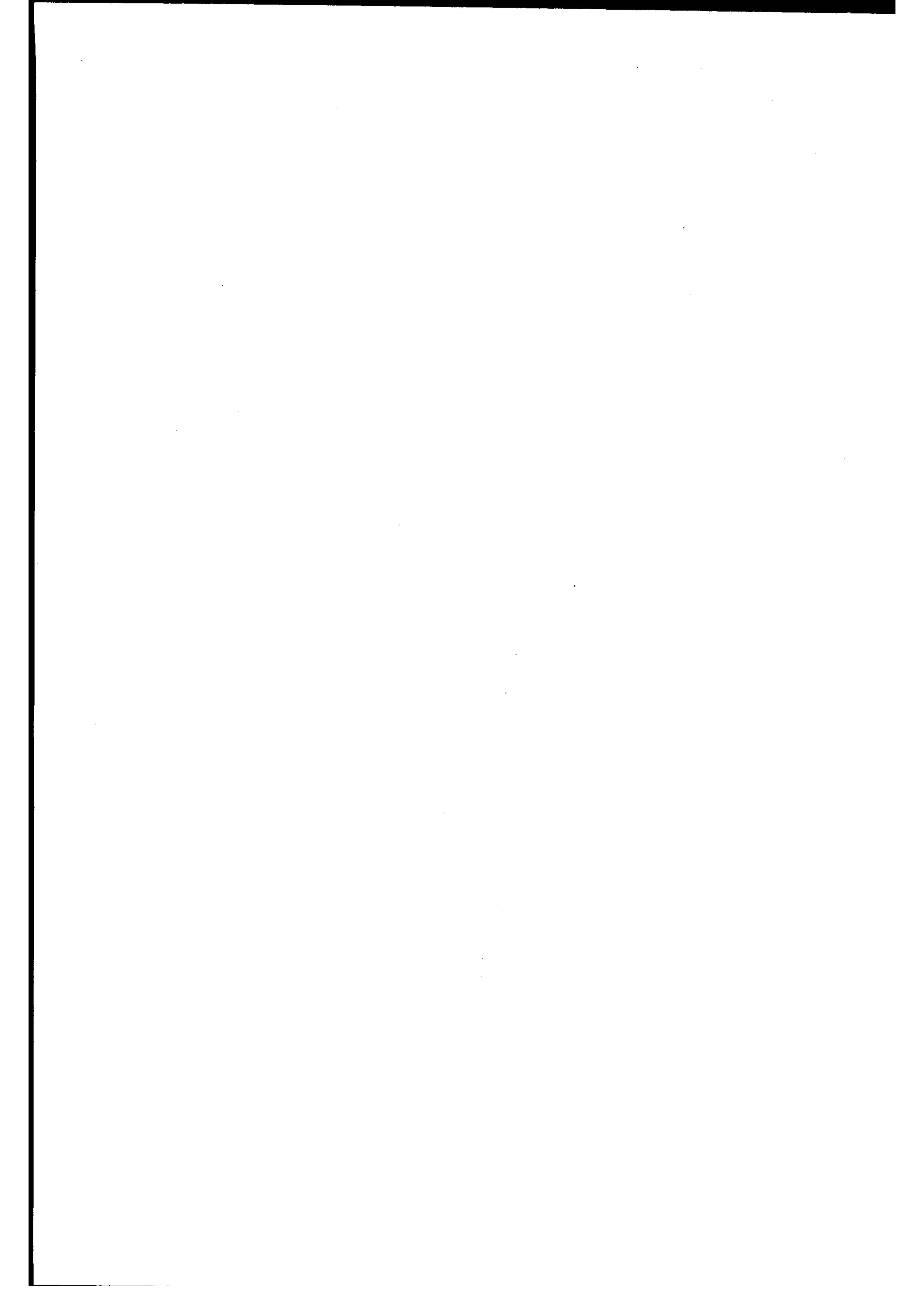
ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون



مقدمــه :-

يهـــتم هذا الكتاب أساسا بدراسة المراجعة بين النظرية والتطبيق ، حيث يتم التركـــيز علـــى خدمـــة المارجعة الحيادية التي يتم تقديمها عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة مع الاهتمام بالجوانب النظرية والتطبيقية لها .

وتحقيقا لهدف ذلك الكتاب فقد تقسيمه الى خمسة عشر فصل رئيسية ، حيث اهتم الفصل الأول بدراسة **الإطار النظرية للمراجعة** ، حيث تم إستعراض أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها والطلب على خدمات المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة ، كما تم دراسة تعريف المراجعة وأنواعها وأهدافها وعلاقتها بخدمات ابداء الرأى والتصديق ، كما تم تحديد أنواع المراجعين والخدمات التى تقدمها مكاتب المراجعة ومتطلبات تأهيلها ، كما تم الإشارة الى المراجعة في ظل بيئة عالمية وتطبيقاتها الدولية . أما الفصل الثانى فقد عنى بدراسة **معايير المراجعة المهنية** ، حيث تم إستعراض المشكلات التى تواجهها مهنة المحاسبة والتنظيمات المؤثرة على مهنة المحاسبة وحتمية تنظيم المهنة وأهمية توافر معايير المراجعة المتعارف عليها وعلاقتها بمعايير خدمات إبداء الرأى ، وأهمية معايير المراجعة على المستوى الدولى ، وقد ركز الفصل الثالث على **دليل السلوك المهنى** ، حيث تم إلقاء نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكي والدولى ، ومسئوليات المراجع تجاه عملائه أو زملائه بالإضافة الى توضيح المسئوليات والممارسات الأخرى بشكل مقارن سواء على المستوى الأمريكى أو الدولى ، أما الفصل الرابع فقد إهتم بدراسة **عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر** ، حيث تم دراسة الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، وتقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية ، كما تم تقسيم عملية المراجعة الى عدة مكونات حسب دورة العمليات ، كما تم تحديد تأكيدات الإدارة في القوائم المالية ، وتحديد التحريفات المقبولة لأرصدة الحسابات ، وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيدات ،

بالإضافة الى إستخدام نموذج مخاطر المراجعة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة . بينما ركز الفصل الخامس على **جمع وتقييم وتوثيق أدلة إثبات المراجعة** ، حيث تم تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات ، وتوضيح طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات ، وعلاقة قرارات جمع أدلة الإثبات بإختبارات المراجعة ، فضلا عن دراسة العلاقة بين تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة إثبات المراجعة في أوراق العمل . في حين تناول الفصل السادس دراسة **هيكل الرقابة الداخلية** ، حيث تم دراسة طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية ومكوناتها ، وتحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتأكيدات القوائم المالية ، وإستعراض إجراءات دراسة نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة ، بالإضافة الى إجراءات توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة ، وقد إهتم الفصل السابع بدراسة كافة **الأمور المرتبطة بإدارة مهمة المراجعة** التى تؤثر على كل من تخطيط عملية المراجعة وجمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة ، حيث تم إستعراض إعتبارات قبول العميل الجديد والإحتفاظ بالعميل المستمر ، وأهمية وإجراءات الحصول على الفهم لصناعة وأنشطة العميل ، وإعتبارات التخطيط الفعلية لعملية المراجعة وإختبارات جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة ، وإختبارات التقديرات المحاسبية والإشراف على مهمة المراجعة فضلا عن إعتبارات إتمام مهمة المراجعة . وأخيرا فقد تناول الفصل الثامن **التقرير عن القوائم المالية** ، حيث تم إستعراض معايير إعداد التقارير ، وأنواع الرأى في تقرير المراجعة ، وتقرير المراجعة غير المتحفظ الذى يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية ، وتحديد الظروف التى تتطلب الخروج عن الرأى غير المتحفظ ، كما تم دراسة الأراء المجزأة ومسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية ، وتلك المعلومات المعدة للإستخدام في بلدان أخرى .

أما الفصول التاسع حتى الخامس عشر فقد ركزت على الجوانب التطبيقية لأداء عملية مراجعة القوائم المالية ، حيث ركز الفصل التاسع على مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية ، في حين أهتم الفصل العاشر بمراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية ، بينما تناول الفصل الحادي عشر مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات ، أما الفصل الثاني عشر فقد عنى بمراجعة دورة المخزون والتخزين ، في حين استعرض الفصل الثالث عشر مراجعة عديد من الحسابات المختارة مثل حسابات الأصول الثابتة والمصروفات المقدمة والالتزامات المستحقة بالإضافة إلى حسابات قائمة الدخل، أما الفصل الرابع عشر فقد أهتم بمراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) ، وأخيرا تناول الفصل الخامس عشر مراجعة الأرصدة النقدية والاستثمارات .

ويتميز ذلك الكتاب بأنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع ايضاحات معايير المراجعة سواء الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو الإتحاد الدولى للمحاسبين الى وقتنا الحاضر ، نظرا للنقص الواضح الذى تعانيه المكتبة العربية في هذا الخصوص ، كما روعى أن يكون أسلوبه متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن التعقيد والشكلية ، وهذا الكتاب يعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا بمرجع علمى وعملى ، ومن ثم فهو موجه الى جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المحاسبة والمراجعة في مجال الأعمال وأسواق رأس المال ، ومن ثم فهو يفيد كافة الدارسين من الباحثين أو الطلاب ، وكافة المهنيين من المحاسبين والمراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو العاملين بمنشآت الأعمال الخاص أو العام سواء التى تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدميا أو ماليا أو حكوميا رقابيا ، كذلك فان هذا الكتاب في غاية الأهمية عند استخدامه في إعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب والإستشارات .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، ويرجو المؤلف أن يكون وفق في اخراج كتاب متكامل في المراجعة طبقا لأحدث المعايير المهنية ، وأكون بذلك قد أسهمت في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،

المؤلف

أ.د. أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

Conceptual Framework of Auditing

مقدمه :

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات فى إتخاذ قراراتهم ، وحتى يتم إتخاذ قرارات سليمة يتعين أن ترتكز على معلومات موثوق منها **Reliable** ، ولاشك أن المراجعة **Auditing** تلعب دورا هاما ومؤثرا فى تلك العملية عن طريق توفير تقارير موضوعية وحيادية **Objective and Independent** على إمكانية الإعتماد على تلك المعلومات .

يهتم ذلك الفصل بدراسة أساسيات المراجعة ، حيث يتم تعريف المراجعة والعوامل المؤثرة فيها والتى تخلق الطلب عليها ، وتحديد الأنواع العامة لها وأنواع المراجعين الذين يقومون بأدائها ، وإستعراض الخدمات المختلفة التى يقدمها المحاسبون القانونيون ، وتحديد متطلبات تأهيل المحاسبين والمراجعين وكيفية تنظيم المهنة ومكاتب المحاسبة والمراجعة وطبيعة المراجعة وممارساتها في ظل بيئة عالمية ، وتحديد الإطار العام لنظرية المراجعة ، وفى سبيل تحقيق أهداف هذا الفصل سوف يتم تنظيمه وتخطيطه على النحو التالى :-

1/1 أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها .

2/1 الطلب على المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة .

3/1 تعريف المراجعة وأنواعها .

4/1 أهداف المراجعة والخدمات ذات الصلة وعلاقتها بخدمات إبداء الرأى والتأكيدات .

5/1 أنواع المراجعين .

6/1 مكاتب المحاسبة القانونية والخدمات التى تقدمها .

7/1 متطلبات تأهيل المحاسبين القانونيين وتنظيم المهنة .

8/1 المراجعة وممارساتها فى ظل بيئة عالمية .

9/1 إطار عام نظرية المراجعة .

1/1 أهمية المراجعة الحيادية وحتميتها

يعـــتمد نجاح عملية إتخاذ القرارات على المعلومات المتاحة ، وحتى تكون تلـــك المعلومـــات مفـــيدة فإنها يجب أن تتميز بصفتين أساسيتين هما الملائمة والمصـــداقية **Relevancy and Reliability** ، وقد أكدت على ذلك قائمة مفاهيم المحاسبة رقم (2) الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB**.

وحـــتى تكـــون المعلومات ملائمة فإنه يلزم أن تكون مؤثرة فى القرار ، ومـــن ثم فإنها يجب أن تتصف بأن يكون لها قيمة تنبؤية ، وقيمة إسترجاعية فضـــلا عـــن ضرورة توفيرها فى التوقيت المناسب ، فلاشك أن المعلومات الملائمة تساعد المستخدمين لها على عمل تنبؤات عن نواتج الأحداث السابقة والحالـــية والمســـتقبلية أو ما يعرف بالقيمة التنبؤية للمعلومات **Predictive Value** بالإضافة الى التأكيد على أو تصحيح توقعات سابقة أو ما يطلق عليها بالقيمة الإسترجاعية للمعلومات **Feedback Value** ، بالإضافة لما سبق فحتى تكـــون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تكون متاحة لمستخدمى القرارات قبل أن تفقـــد قدرتهـــا على التأثير فى قراراتهم أو ما يعرف بأنها يجب أن تتميز بالتوقيـــت المناســـب **Timeliness** ، ومـــثال ذلك إصدار الشركات المساهمة تقاريـــر مالية دورية **Interim Information** حيث توفر أساس للتنبؤ بالدخل السنوى وفى نفس الوقت فإنها توفر تغذية عكسية عن الأداء السابق .

وحتى تتسم المعلومات بأنها ذات مصداقية **Reliable** فإنها يجب أن تخلو من الخطـــأ والتحـــيز وأن يـــتم عرضها بصورة صادقة ، وتمثل خاصية المصداقية ضرورة للمستخدمين الذين لا يتوافر لهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلى من المعلومات ، وحتى تكون تلك المعلومات ذات مصداقية فإنها يجب أن تتسم بثلاثة خصائص هى القابلية للتحقق والصدق فى العرض والحياد .

ويتحقق مفهوم القابلية للتحقق Verifiability عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس ، وذلك كأن يصل عدد المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ، فإذا ما وصلت أطـراف خارجية بإستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة ، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها .

بينما يعنى مفهوم الصدق في العرض Representational Faithfulness ضـرورة وجود مطابقة أو إتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التى تنتج عن تلك الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى ، بعبارة أخرى هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل ؟

فـى حين يقصد بالحياد Neutrality أنه لا يمكن إنتقاء المعلومات بشكل يتضـمن تفضـيل إحـدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى ، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محور الإهتمام الأول ، ولاشك أن المعلومـات إذا كانـت متحيزة فسوف يفقد المستخدمون الثقة فى المعلومات ويتوقفون عن إستخدامها .

هـذا وتوجـد عـدة خصـائص ثانويـة أخـرى هـى القابلية للمقارنة Comparability والثبات Consistency، حيث تكون المعلومات الخاصة بمنشأة معيـنة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن منشأة أخرى (القابلية للمقارنة) ومعلومات مماثلة عن نفس المنشأة فى فترات أخرى (الثبات) [1] .

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دور المعايير المحاسبية في تشجيع الإستثمار ، بحث مرجعى مقدم للترقية الى درجة أستاذ المحاسبة الى اللجنة الدائمة للترقيات .

ولاشـــك أن حاجة مستخدمى القرارات الى تلك المعلومات الملائمة وذات المصـــداقية هـــى التى خلقت الحاجة الى الطلب على خدمات المراجعة التى تهـــدف الى الفحص الحيادى لتلك المعلومات ومن ثم يمكن تخفيض المخاطر المرتـــبطة بها ، ويشير مصطلح مخاطر المعلومات **Information Risk** الى إحـــتمال عـــدم صـــحة المعلومات التى يوفرها موردوها (إدارة الشركة) الى مســـتخدميها ، ومـــن هنا تلعب المراجعة دورا حيويا فى المجتمع عن طريق إبـــداء الـــرأى **Attestation** عليها والتصديق على صحتها ، وفى سبيل ذلك يصـــدر المـــراجع الحيادى رأيا رسميا مكتوبا عن مدى إمكانية الإعتماد على التأكيدات التى تتضمنها تلك المعلومات التى يقع إعدادها على مسئولية طرف آخر ، ومن ثم يمكن القول بأن المراجعة تخفض من مخاطر وإحتمالات عدم ملائمـــة ومصداقية تلك المعلومات المالية . فالمراجعة بإعتبارها خدمة لإبداء الـــرأى تســـاعد حتما على زيادة الثقة فى المعلومات وتعزيز درجة الإعتماد عليها **Enhancing the Reliability and Credibility of Information** .

وهـــناك عديـــد مـــن العوامل والظروف التى أدت الى زيادة الطلب على وظيفة المراجعة لإبداء الرأى على مصداقية وملائمة المعلومات المالية هى :

التعقيد فى المعلومات Complexity of the Information

أحـــيانا مـــا قد تكون المعلومات – على سبيل المثال سجلات المعاملات المالية للمنشأة – غاية فى التعقيد وكبيرة الحجم للدرجة التى لا يمكن معها أن يقـــوم المســـتخدمون بتقيـــيم ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها **GAAP** أم لا .

فكثيرا من الأطراف المهتمة بإستخدام المعلومات المالية غير ذى خبرة أو ألفـــة مع معايير المحاسبة المعقدة أو أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات المؤيدة لهـــا، ومن ثم كانت حاجتهم الملحة الى خدمات المراجعين بهدف إبداء الرأى أو الشـــهادة بـــأن تلـــك القوائـــم المالية قد أعدت طبقا للمعايير Attestation المحاسبية .

تباعد مستخدمى المعلومات عن مورديها

Remoteness of Information Users of Information Providers

غالـــبا ما يوجد تباعد مادى مكانى ونقص زمنى من شأنه منع مستخدمى المعلومـــات عن فحص وإختبار البيانات التى تعتمد عليها القوائم المالية .على ســبيل المثال فإن المراجع الداخلى Internal Auditor فى المنشأة عادة ما يقوم بإجــراء فحــص وتقيــيم الفاعلية والكفاءة المنشأة ، حيث لن يكون لدى رئيس مجلــس إدارة المنشأة الوقت والخبرة التى يتطلبها مثل ذلك الفحص التفصيلى ، وكمـثال علـــى ذلك فإن المساهمين فى شركة (مايكرو سوفت) لن يستطيعوا رؤيـــة أو الحصول على معرفة مباشرة بالشركة وأنشطتها حيث أنهم منفصلين عن السجلات المحاسبية للشركة .

ولاشـــك أن ذلك التباعد بين المستخدمين والموردين للمعلومات يمكن أن يزيد من إحتمال وجود مخالفات متعمدة أو غير متعمدة ، ومن هنا تنشأ الحاجة الـــى وجـــود طرف حيادى يقوم بفحص تلك السجلات المحاسبية ، حيث أن مســـتخدمى المعلومـــات لن يكون لديهم الوقت أو المهارات الكافية للقيام بتلك المهمـــة ، ومـــن هنا كان ضرورة الإعتماد على مراجع حيادى لفحص تلك القوائم وإبداء رايه فى مدى إمكانية الإعتماد عليها .

التحيز المحتمل ودوافع موردى المعلومات

Potential Bias and Motives of the Information Provider

عـــادة ما يتمثل معدى المعلومات المالية ومورديها فى المديرين الماليين بالمنشـــأة بالإضافة الى العاملين عند مستويات مسئولية مختلفة بتلك المنشأة ، ولاشك أن هؤلاء المعدين والموردين يكون لديهم أهدافهم التشغيلية الخاصة ، وتلك الأهداف غالبا ما تختلف عن تلك الخاصة بمستخدمى تلك المعلومات – والذيـــن يسعون للبحث عن تلك المعلومات التى تساعدهم على إتخاذ قرارات تعظـــيم ثـــرواتهم ، ومن هنا قد يحرص مقدمى تلك المعلومات على تقديمها بشكل من شأنه تحسين صورة المنشأة التى يعملون بها وبالتالى تعظيم المكافأة التى يحصلون عليها ، ولاشك أن تلك التحفيزات قد تؤدى الى وجود قدر من التحيز الشخصى عند إعداد تلك المعلومات .

ومـــن جهة أخرى نتيجة لتعقيد دنيا الأعمال وأنشطتها والمعاملات المالية فمـــن المحـــتمل أن يتم تسجيل تلك المعلومات المالية بالخطأ ، كما أنه قد يتم التلاعـــب فـــى بعـــض الحالات فى تلك المعلومات ، ومن هنا يتم إدراك أن المعلومات المالية غير المراجعة لا يمكن الإعتماد عليها كثيرا .

ومـــن هـــنا فـــإن تعارض المصالح والأهداف بين معدى تلك المعلومات والأطـــراف الخارجية المستخدمة لها يدفع اللجوء الى مراجع خارجى حيادى بفحص تلك المعلومات ليتحقق من صدقها وشموليتها واتساقها .

نواتج دقة المعلومات Consequences of Information Accuracy

حيـــث أن المعلومات تؤثر على القرارات التى يتخذها المستخدمون ، من ثم فإنهم يجب أن يكونوا قادرين على التحقق من الإعتماد على دقة تلك البيانات .

على سبيل المثال غالبا ما تكون المؤشرات المالية عامل أساسى فى إتخاذ قرارات الإقراض ، وحيث أن تلك المؤشرات تؤثر على نواتج القرار ، من ثم فإن المعلومات يكون لها نتائجها ، وبالمثل فإن المستثمرين غالبا ما يؤسسون قــرارهم الإستثمارى على القوائم المالية للمنشاة ، ولاشك أن القوائم التى تفيد وجود تدفقات نقدية موجبة للمنشأة رغما عن أنها فى الواقع هى تدفقات سالبة يترتب عليها تضليل هؤلاء المستثمرين . وفى هذا الصدد يلعب المراجع عن طــريق إبــداء الــرأى Attestation دورا هامــا عــن طريق تأمين هؤلاء المســتخدمين والتأكيد لهم بأن المعلومات التى يستخدمونها فى إتخاذ قراراتهم الهامة ملائمة وموثوق فيها .

2/1 الطلب على المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة

The Demand for Auditing and the Agency Relationship

يمكن القول بأن العلاقة الإقتصادية بين كل من الأطراف داخل المنشأة وبين المنشــأة ذاتهــا والأطراف الأخرى ذوى المصلحة المكتسبة فى الشركة هى التى تخلــق الطلــب علــى عملــية المراجعة ، ولاشك أن هناك علاقة تاريخية بين المحاسبة والمراجعة فى الوحدات الإقتصادية ، فعلى سبيل المثال تشير الأدلة الى أن هــناك أشكال للمحاسبة والمراجعة موجودة فى اليونان القديمة ، وحتى القرن الثامــن عشــر والتاسع عشر كانت أغلب التنظيمات تمارس أنشطتها فى منشآت صغيرة وكانت مملوكة ويتم أدائها فى شكل منشأة فردية أو شركة تضامن ، ومع ذلك فإن ميلاد المحاسبة والمراجعة الحديثة قد حدث أثناء الثورة الصناعية عندما نشــأت الشركات المساهمة وتطلب الأمر طرح راس المال فى الإكتتاب وأهمية ظهــور صور جديدة لتمويل مشروعات التوسع والإنفاق الإستثمارى عن طريق

إصـــدار الأسهم والسندات ، فضلا عن إقتراض الأموال من المؤسسات المالية ، ولذلك أدى نمو الشركات الحديثة الى وجود الملاك الغائبين **Absentee Owners** (أو حملـــة الأسهم) وإستخدام المديرين المحترفين لإدارة الشركات على أساس يومـــى ، وفى ظل تلك الظروف عمل المديرون كوكلاء **Agents** عن المساهمين (ويشـــار الـــيهم بالأصـــيل **Principals**) ويـــتعهدون بالوفـــاء بوظيفة الوكالة **Stewardship Function** عن طريق إدارة أصول الشركة .

بصـــفة عامة تلعب المحاسبة والمراجعة دورا هاما وحيويا فى ظل علاقة الأصـــيل – الوكيل **Principle-Agent Relationship** ، حيث تنتج عن علاقة الوكالة بين المالك والمدير تعارض طبيعى فى المصالح **Natural Conflict of Interest** بسبب وجود معلومات غير متماثلة **Information Asymmetry** بين المديـــر والمـــالك المتغيب ، وتعنى المعلومات غير المتماثلة بصفة عامة أن المديـــر لديه معلومات أكثر عن المركز المالى الحقيقى ونتائج أعمال المنشأة مقارنـــة بمـــا لدى المالك المتغيب ، فإذا ما سعى كل من الطرفين نحو تدنيه مصلحته الذاتية ، يكون من المحتمل أن لا يتصرف المدير أو يعمل فى إتجاه أفضـــل لمصلحة المالك ، فعلى سبيل المثال قد ينفق المدير أموال المنشأة فى تقديم مزايا شخصية مبالغ فيها أو قد يتم عرض الأرباح التى يتم التقرير عنها بصـــورة تسمح لهم بالحصول على مكافآت وحوافز أكبر . أيضا يمكن للمالك أن يحمى نفسه ضد تلك الأنشطة والتصرفات عن طريق تعديل مكافآت المدير بمقـــدار تلك الأجور الإضافية والعلاوات **Perquisites** التى يتوقع المالك أن يســـتهلكها المديـــر ، وكمحاولـــة لتعويض مثل ذلك الإحتمال يمكن أن يوافق المدير على تحديد نوع معين من متطلبات وإجراءات المتابعة والرقابة فى عقد التوظـــيف ، علـــى سبيل المثال قد يتفق الطرفان على أن يقوم المدير بإعداد

تقريـــر دورى عن كيفية إدارته أصول المالك ، يتطلب التقرير عن مثل تلك المعلومـــات المالـــية من المدير بوجه عام إتباع بعض الإجراءات المحاسبية المتفق عليها .

وحيـــث أن المســـئولية عن ذلك التقرير تقع على عاتق المدير ، ونتيجة لأن المالك المتغيب لا يمكنه ملاحظة أعمال وتصرفات المدير ، ونتيجة لأن المدير قد يقوم بعرض تقارير عن تلك الأعمال بأنفسهم ، لذلك يقوم المالك بمواجهة إحتمال العـــرض المتحـــيز للمدير بغرض تحقيق مصلحته عن طريق أحداث تعديل فى مكافـــأة المديـــر ، ويؤدى ذلك الموقف المتعارض الى خلق الطلب على خدمات المـــراجعة ، فـــإذا ما كان المدير أمينا وكانت تكلفة عملية المراجعة لا تزيد عن المقدار الذى يستنزله المالك نتيجة تعديل مكافأة المدير سيكون من مصلحة المدير الشخصية تعيين مراجع للرقابة على أنشطته ، ويتمثل دور المراجع فى تحديد ما إذا كانـــت التقارير التى يعدها المدير تتفق مع بنود التعاقد بين المدير (الوكيل) والأصـــيل (المـــالك المتغيب) ، لذلك فإن تحقق المراجع من المعلومات المالية ســـوف يضيف المصداقية على ذلك التقرير ، وإذا ما كانت المراجعة تعتبر أحد الأشـــكال الممكـــنة للرقابة الإضافية ، فإن الغياب الموسع للمراجعة فى مثل تلك العقـــود توحـــى بـــأن المراجعة تعتبر أداة رقابية تقوم على الموازنة بين التكلف والفعالـــية Cost-Effective Monitoring Device ، يوضح الشكل رقم (1/1) نظرة عامة على علاقة الوكالة هذه وأثرها على المراجعة .

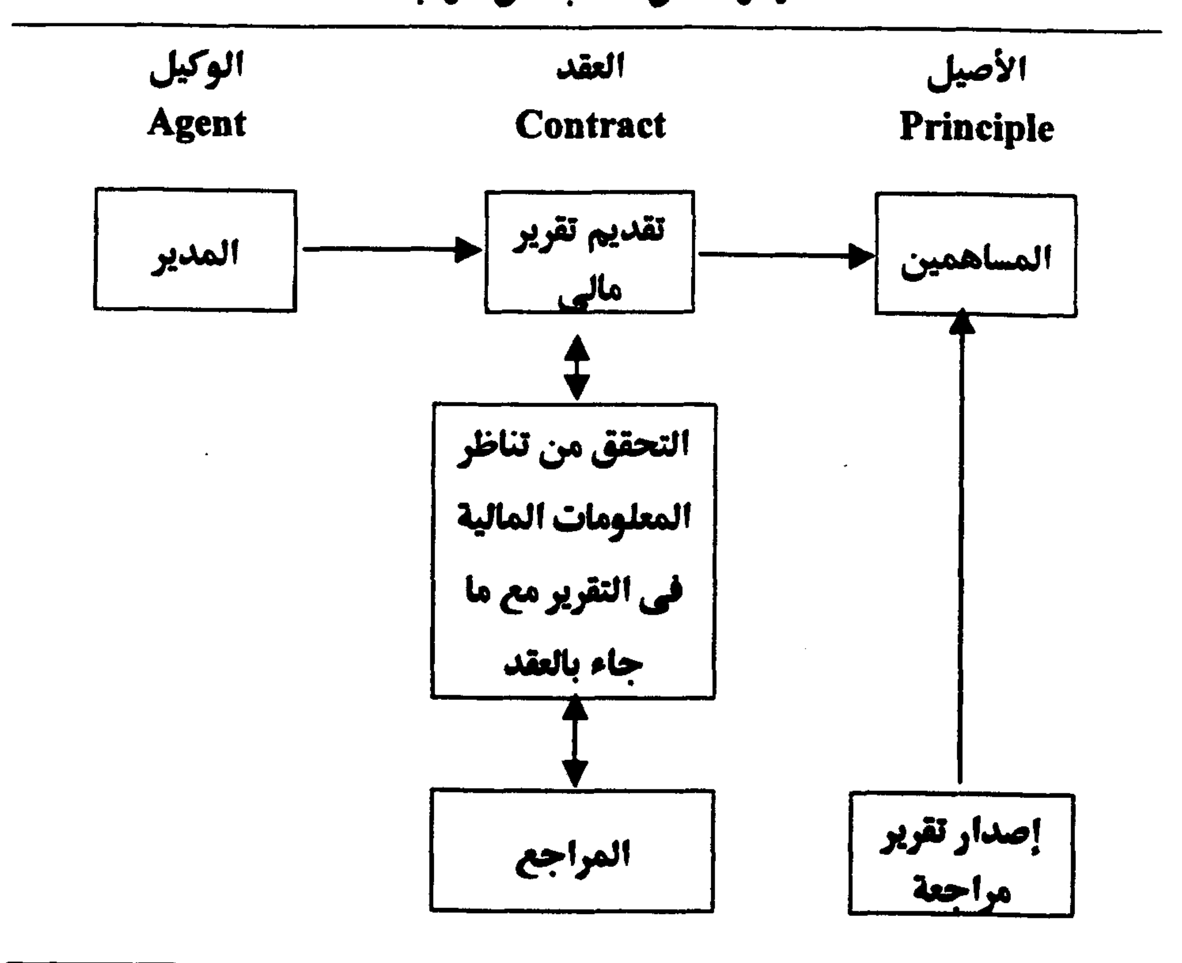
يـــتم تطبيق نفس ذات الفكرة على العلاقات الأخرى التى تتضمنها الوحدة الإقتصـــادية ، حيث أن حاملى السند لديهم مخاوف مماثلة بخصوص الإدارة عـــند إقراض المنشأة الأموال ، فعلى سبيل المثال كيف يمكن للمقرضين منع الإدارة مـــن أخـــذ تلك الأموال المقترضة وإستخدامها لمصلحتهم وأغراضهم الشخصـــية ، وقـــد تكـــون إحدى الوسائل فى وضع عقود مقيدة بشأن إتفاقية

القرض من شأنها إلزام الإدارة والمنشأة ببنود تلك الترتيبات ، رغما عن ذلك فإن أفضل سبيل للتقرير عن ذلك الإلتزام فى وجود رأى مستقل يتضمن تقرير مراجعة يفيد مدى إلتزام المنشأة وإدارتها بعقود القرض هذه .

شكل رقم (1/1)

نظرة عامة عن علاقة الوكالة

وأثرها على الطلب على المراجعة



وتوجد عديد من العلاقات الإقتصادية المماثلة داخل المنشأة ذاتها بين صاحب العمــل والعامليــن ، حيــث يستعين أصحاب العمل بأنماط عديدة من المراجعة للــرقابة علــى أنشطة العاملين بالمنشأة . على سبيل المثال قد يتم إعداد موازنة

للرقابة على تصرفات العاملين بالمنشأة ، وحيث يكون مطلوب من العاملين إعداد تقارير مقارنة دوريا للتعرف على مدى الإتساق بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة بالموازنة بحيث يمكن أن يستخدم للتأكد من أن أدائهم متوافق مع السلوك والأداء المتوقع .

ذلك التصور الذى يخلق الطلب على المراجعة قد يبدو صورة مبسطة للغاية للتعبير عن الحاجة الى الممارسة الحالية للمراجعة ، مع ذلك فإنه قد لا يعرض حقيقة التطور الأصلى للمراجعة ، فبينما قد يوجد فى أدبيات المراجعة بعض الجدل على أن الطلب على المراجعة قد نشأ من العديد من القوانين واللوائح التنظيمية -مثال ذلك القانون الأمريكى عام 1933 ، 1934 والخاص بتنظيم وتداول الأوراق المالية ، إلا أن الدليل التجريبى لم يدعم وجهة النظر هذه ، وحيث أوضحت الأبحاث والدراسات المرتبطة بذلك المجال على أن نسبة 82% من الشركات فى بورصة نيويورك تمت مراجعتها عن طريق مراجعين حياديين ، وتوجد أيضا أدلة إثبات إضافية تفيد على أن الطلب على المراجعة قد نشأ نتيجة تعاقد عديد من الشركات الخاصة غير الخاضعة لقوانين أسواق الأوراق المالية على خدمات المراجعة .

ومن هنا يتعين القول بأن هناك طلب متزايد على خدمات المراجعة على أساس أن الوحدات الإقتصادية دائما ما تعمل فى سوق حر ، وإذا ما كانت قوانين أسواق رأس المال تفرض مثل هذا الطلب على خدمات المراجعة ، إلا أن تلك القوانين لا تغطى كافة تلك الشركات ، تاسيسا على ذلك هناك طلب على خدمات المراجعة بإعتبار أن المراجعة تلعب دورا حيويا وذو قيمة كبيرة للرقابة على العلاقات الوكالية **Contractual Relationship** بين الوحدة الإقتصادية ومساهميها ومديريها والعاملين بها ومقرضيها أو عملائها .

3/1 طبيعة المراجعة وأنواعها :-

في هذا الجزء يتم تحديد طبيعة المراجعة وخصائصها وأنواعها .

1/3/1 تعريف المراجعة Auditing Definition

تتفق كافة الكتابات على تعريف المراجعة وفقا لما ورد بالتقرير الصادر من أحد لجان جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بعنوان مفاهيم المراجعة الأساسية على النحو التالى :-

" المراجعة هى عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات – بشكل موضوعى – تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث إقتصادية ، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين " .

ويمكن توضيح الخصائص الأساسية المرتبطة بمصطلح المراجعة من خلال الشكل البيانى رقم (1/2) .

لاشك أن تعريف المراجعة الرسمى قد وضع بصيغة عريضة ليتلائم مع الأغراض المختلفة لعملية المراجعة وأنواعها العديدة ، حيث يمكن أن ينطبق التعريف على المراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية) **Financial Audit** أو مراجعة الإلتزام **Compliance Audits** (مراجعة التزام المنشأة بسياسات أو تعليمات أو عقود أو قوانين معينة) ، أو المراجعة التشغيلية **Operational Audits** (المراجعة الإدارية التى تهدف الى مراجعة كفاءة وفعالية أداء المنشأة) .

بصفة عامة هناك عديد من المظاهر المرتبطة بذلك التعريف يتعين إبرازها عند تحديد طبيعة المراجعة المالية :- [1]

1- تعتبر المراجعة المالية عملية منظمة :-

يقوم بأداء عملية المراجعة المالية مراجع حيادى مؤهل ، وتلك العملية يجب أن تكون منظمة Systematic ، بمعنى أنها تعتمد فى أدائها على أسلوب منهجى منطقى يتكون من مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة وتحكمها اطار نظرى يتمثل فى مجموعة من الأهداف والمعايير المقررة ، فعملية المراجعة اذن ليست عملية عشوائية غير مخططة وانما هى تقوم على طريقة علمية منهجية .

2- يتم جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعى :-

أساس عمل المراجع الحيادى هو جمع أدلة الإثبات Evidence وتقييمها بشكل موضوعى ، وتتكون تلك الأدلة عند مراجعة القوائم المالية من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات ، البيانات التى يتم الحصول عليها من خلال الإستفسار والملاحظة والجرد الفعلى للأصول والمصادقات على الأرصدة من طرف ثالث) .

ويشير لفظ موضوعى الى قدرة المراجع على الإحتفاظ باتجاه حيادى عند حصوله على أدلة الإثبات وتقييمها ، ويوحى ذلك بأن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة مراجع مستقل غير متحيز سواء عن مقدم المعلومات أو مستخدميها .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1997 .

شكل (1/2)

المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة

المراجعة

↓

جمع وتقييم أدلة إثبات بشكل موضوعى

↓

بهدف التأكد من وجود درجة تطابق

بين

تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية

و

معايير مقررة

↓

ويهدف تبليغ النتائج الى

↓

مستخدمين معنيين

3- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية :-

تتعلق أدلة الإثبات بتأكيدات **Assertions,Statements or Representations** خاصـــة بتصرفات وأحداث اقتصادية ، وتلك التأكيدات هى عبارة عن إيضاحات وبيانات للإدارة تتضمنها القوائم المالية موضوع المراجعة .

علـــى ســـبيل المـــثال فإن ظهور رصيد المخزون بالقوائم المالية بمبلغ 500000 جنـــيه يفـــيد وجود تأكيدات مقدمة من الإدارة بشأن المخزون على النحو التالى :-

1- أن المخزون موجود فعلا (تأكيد الوجود **Existence**) .

2- أن المخـــزون يحـــتفظ بـــه من أجل البيع أو الإستخدام فى العمليات الإنتاجية .

3- أن المخزون يشمل جميع المنتجات والمواد التى تمتلكها المنشأة (تأكيد الملكية **Ownership**) .

4- أن قيمة المخزون تبلغ 500000 جنيه طبقا لتكلفته (أو قيمته السوقية) (تأكيد التقويم **Evaluation**) .

5- أن المخزون قد تم عرضه فى الميزانية بطريقة صحيحة ، وأن القوائم المالـــية تفصـــح بشكل كافى عنه بما يضمه من أنواع رئيسية (مواد وانتاج تام وانتاج غير تام) ، وما اذا كان المخزون محل رهن أو تم التنازل عنه لأطراف أخرى .

وهكـــذا فـــان القوائم المالية تحتوى على تأكيدات مماثلة بشأن باقى البنود المكونة مثل المبيعات ، المدينين ، الأصول الثابتة ..... الخ .

4- درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة :-

يتمثل الهدف الأساسى لمراجعة القوائم المالية فى تكوين رأى عن عدالة عرض القوائم المالية ، ويتم ذلك بتحديد رأى المراجع فى مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك أن المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمنشأة) مع معايير مقررة هى مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها **GAAP** .

كما قد توجد أسس متفق عليها للمحاسبة بخلاف تلك المبادئ المتعارف عليها، والتى تمثل معيارا يتم فى ضوئه تقييم نتائج الأعمال أو عناصر القوائم المالية .

5- تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة :-

هدف عملية المراجعة المالية هو إعداد تقرير مراجعة **Audit Report** بإعتباره وسيلة الإتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين ، حيث عن طريق تقرير المراجعة يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات المراجعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2/3/1 أنواع عمليات المراجعة Types of Audits

كما سبق القول جاء تعريف المراجعة عاما لدرجة أنه يتضمن كافة أنواع المراجعة المختلفة . كالمراجعة الحيادية التى يقوم بها المحاسب والمراجع القانونى أو المراجعة الداخلية التى يقوم بها العاملون بالمنشأة ، أو مراجعة الوحدات الحكومية التى يقوم بها العاملون بمكاتب أو أجهزة المراجعة الحكومية .

ويمكن تبويب أنواع عمليات المراجعة حسب أغراضها الى مراجعة مالية (مراجعة القوائم المالية (ومراجعة التزام أو مراجعة تشغيلية (إدارية) .

1– مراجعة القوائم المالية Financial Statement Audits

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة الى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم والتى توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلا عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملة ، والهدف الرئيسى لإصدار تلك القوائم يتركز فى توفير المعلومات المرتبطة بالموقف المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية لأغراض إتخاذ القرارات الإقتصادية لمستخدمى تلك القوائم .

ويتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية فى تحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير محددة – عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ، ففى ظل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتعبير عن رايه عما إذا كانت تلك القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (1/3) إطار عام المراجعة المالية ، وبإستقراء ما ورد بذلك الشكل يتضح الآتى :–

1– أن مسئولية الإدارة هى :–

– الإحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة ، وتوفير نظام للرقابة الداخلية يضمن الحفاظ على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2– أن مسئولية المراجع هى :–

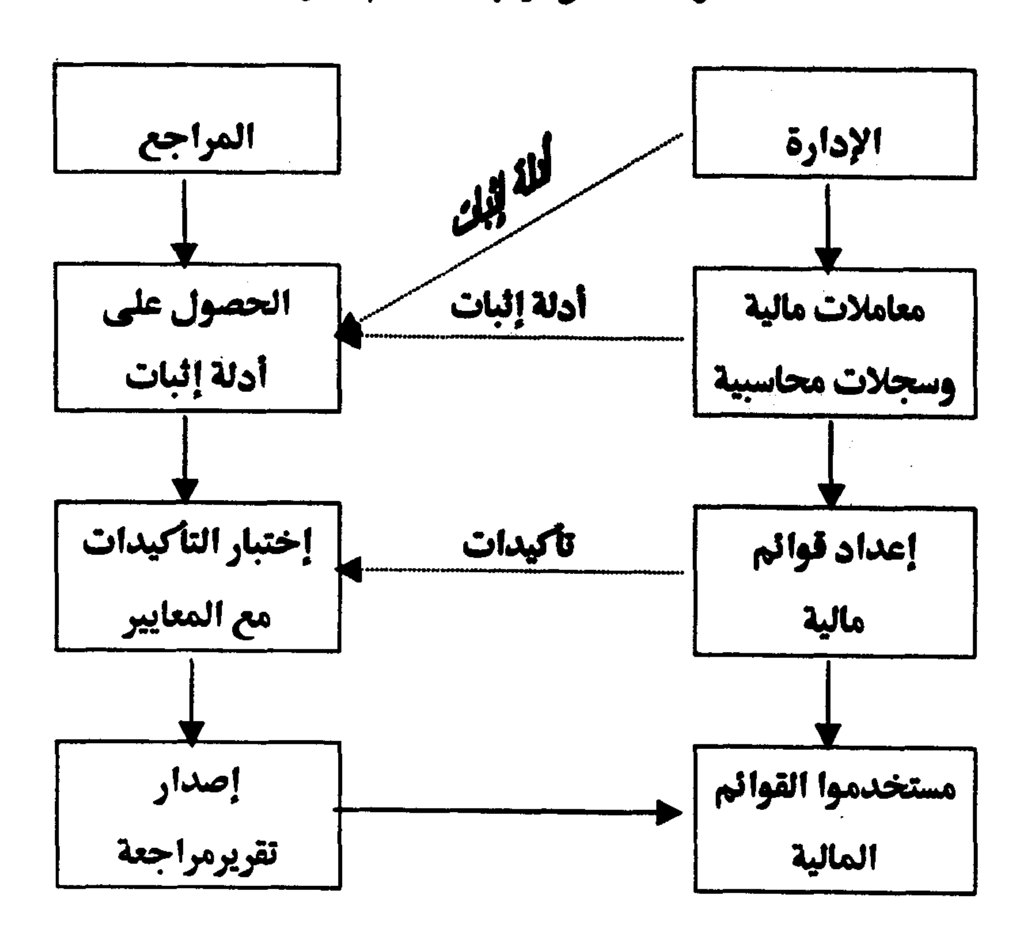
– إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها عند مراجعته وفحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وأدلة الإثبات ، وتحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإصدار تقرير مراجعة

يوضـــح مدى عدالة تلك القوائم فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

أن عملية مراجعة القوائم المالية يتم تصميمها بهدف الحصول على تأكيد معقــول Reasonable Assurance عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أى تحريفات مادية . يشهد المراجعون على أن عملية عرض المعلومات المالية قد تمت طبقا لمغايير محددة ، فالمراجعون لا يشهدون أو يبدون رايهم على مدى القـــوة المالـــية للمنشأة أو مدى حكمة قرارات إدارة المنشأة أو مدى مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة .

شكل رقم (1/3)

نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية



مما تقدم يمكن تحديد خصائص عمليات المراجعة المالية :-

1- أن هـدف عملية المراجعة المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه عن عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها الـنقدية ، ونتـيجة لذلك يضفى هدف المراجعة المالية الثقة والمصداقية على تأكيدات الإدارة التى تتضمنها تلك القوائم .

2- يعتـبر المراجعون الذين يقومون بتلك المراجعة حياديون ومستقلون عن إدارة المنشأة وعن معدى القوائم المالية .

3- يكـون المـراجعون رأيهـم عـن عدالة القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وذلك على أساس إختبارى (أى على أساس مراجعة عينات من المعلومات المالية) .

4- يحصـل المـراجعون على تأكيدات معقولة عما إذا كانت تلك القوائم المالـية خالـية من أى تحريفات جوهرية ، ولا يمكن للمراجعين أن يؤكدوا بشكل مطلق على أن تلك القوائم دقيقة تماما .

5- يعـد المـراجعون تقريـرهم عن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كوحدة واحدة .

6- يهتم المراجع بالعرض المالى وليس بالجودة المالية للمنشأة أو حكمه قرارات المنشأة أو مخاطر الأنشطة المرتبطة بها .

2- مراجعة الإلتزام Compliance Audits

وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ ، حيث يكون الغرض منها معرفة مدى التقـيد أو الإلـتزام بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة ، على سبيل المثال مراجعة الإقرارات الضريبية التى يقوم

بهـا الفـاحص لتحديد مدى تمشى الإقرار مع قوانين الضرائب ، أو مراجعة بعـض عناصـر القوائـم المالـية لتحديد مدى الإلتزام بنصوص عقد قرض السندات ، أو مراجعة مدى التزام العاملين بالمنشأة للسياسات الإدارية المقررة ويقـوم مكتـب المحاسـبة العامـة General Accounting Office (GAO) بالولايـات المتحدة الأمريكية أو الجهاز المركزى المصرى للمحاسبات بمثل تلـك الوظيفة بهدف مراجعة الأداء المالى والإدارى للأجهزة الحكومية ومدى تحقيقهم للأهداف التنظيمية المقررة .

بصـفة عامـة تهـدف مراجعة الإلتزام أو الأداء بمراجعة التزام الوحدة بالمعايير المقررة ومثال ذلك السياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنشـأة ، حيـث يقوم المراجعون فى هذه الحالة بالتقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أو لا .

وتتمثل الخصائص المميزة لمراجعة الإلتزام فيما يأتى :-

1- أن الطرف الذى يستخدم المراجع كثيرا ما يحدد البنود محل المراجعة والمعايير المقررة التى يجب إتباعها .

2- أن المراجعين التى تستخدمهم الوحدة مهتمون بتحديد ما إذا كانت تلك المعايير قد تم التقيد والإلتزام بها أم لا .

3- يتم توجيه تقارير مراجعة الإلتزام الى المسئولين الرسميين بالوحدة أو الجهة التى تستخدم المراجع .

4- يجب أن يتم إعتبار المراجعين الذين يؤدون مراجعة الإلتزام حياديين رغـم أن الوحـدة تستخدمهم وتقوم بتعيينهم لديها فى معظم الأحوال ، إلا أنه يتعين ألا يكونوا مرتبطين بأداء النشاط محل المراجعة من ناحية ، ومن ناحية

أخـــرى فـــانهم يقدمـــون تقريرهم حتما الى مستوى سلطة أعلى من المستوى الإدارى محل المراجعة .

3- المراجعة التشغيلية Operational Audits

وقـــد يطلـــق عليها المراجعة الإدارية Management Audits ، ويقصد بها عملـــيات المـــراجعة الـــتى تهدف الى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم ، حيث تقيس الفعالـــية Effectiveness كيفـــية تحقيق المنشأة لأهدافها وأغراضها بنجاح ، أما الكفاءة Efficiency فهى تقيس كيفية إستخدام المنشأة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافهـــا ، علـــى ســـبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص أحد الوحدات والهيئات الحكومـــية لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقا لما هو مقرر (الفعالية) ، بالإضافة الى تقرير مدى إستخدامها لمواردها المالية بحكمة (الكفاءة) .

تهـــدف المراجعة التشغيلية الى أداء عمليات فحص لكل أو بعض أجزاء المنشـــأة لـــتحديد درجـــة فعاليـــتها أو كفاءتها التشغيلية ، وعلى النقيض من المراجعة المالية ومراجعة الإلتزام فإن المعايير المستخدمة لتقييم التأكيدات فى المراجعة التشغيلية نادرا ما يتم تحديدها بشكل رسمى ، حيث يتم تحديدها عن طـــريق المراجعيـــن ذاتهـــم فى ضوء معرفتهم وخبرتهم الشخصية من واقع ممارساتهم العملية لأغراض تقييم الكفاءة والفعالية .

وقد يتم إستخدام المراجعة التشغيلية بهدف تقييم أنشطة المنشأة العادية مثل إجـــراءات إعـــداد الموازنات الرأسمالية ، وقد يتم توجيهها لتقييم مدى تحقيق البرنامج الإجتماعى لأهدافه .

وتتميز المراجعة التشغيلية بعديد من الخصائص الهامة هى :-

1- يعتــبر المراجعون الذين يؤدون عمليات المراجعة التشغيلية حياديون عن الأنشطة محل المراجعة .

2- يتعلق التأكيد محل المراجعة بكفاءة وفعالية أداء النشاط المحدد .

3- يــتم توجــيه نــتائج عملــية المراجعة التشغيلية الى أحد المسئولين المختصين أو أحد الأقسام المعنية داخل التنظيم الذى يعمل به المراجع .

4- كثــيرا ما يتم التقرير عن مشاكل أو عيوب يتم مواجهتها أثناء عملية المراجعة التشغيلية وليس فقط مجرد التقرير عن النتيجة الشاملة .

5- غالــبا ما يعمل المراجعين القائمين على المراجعة التشغيلية بالمنشأة الــتى تعتبر أنشطتها محل التقييم ، ويجب أن يكون هؤلاء المراجعين حياديين وذلــك عــن طــريق عــدم إرتباطهم بأداء الأعمال محل الفحص والتقييم ، بالإضــافة الــى حتمية توجيه تقريرهم الى مستوى أعلى سلطة من المستوى الذين يقومون بمراجعته وتقييمه .

وكأمثلة على عمليات المراجعة والقائمين على تقييمها والتأكيدات المرتبطة بها والمعايير المرتبطة . يوضح الشكل رقم (1/4) أمثلة على ذلك :-

الشكل رقم (1/4)

أنواع المراجعين وعمليات المراجعة التي يقومون بها

نوع المراجعة	المراجع	أمثلة على التأكيدات	المعايير المقررة
مراجعة مالية	- محاسب قانوني	- أن القوائم المالية قد تم إعدادها بعدالة طبقا ...	- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
	- مراجع حكومي	- أن القوائم المالية للوحدة الحكومية تم عرضها بعدالة	- مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
مراجعة التزام	- مراجع حكومي	- أن الإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها بالإقرار طبقا لقوانين الضرائب .	- القانون الضريبي .
	- مراجع داخلي	- أن إجراءات البيع تتم وفقا للسياسات المقررة .	- إجراءات وسياسات الشركة .
مراجعة تشغيلية	- مراجع حكومي	- أن النشاط كفء وفعال في تحقيق الهدف .	- يجب أن يحدد المراجع المعايير المطبقة .
	- مراجع داخلي	- أن إدارة البحوث والتطوير فعالة .	- يقوم المراجع بعمل معايير تأسيسا على معرفته وخبرته في ضوء الممارسة العملية .

4/1 أهداف المراجعة والخدمات ذات الصلة وعلاقتها بخدمات إبداء الرأى والتأكيدات .

1/4/1 أهداف وتأكيدات المراجعة والخدمات ذات الصلة

Auditing and Related Services

يتعين التفرقة بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة (والتى تتضمن الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها بالإضافة الى إعداد المعلومات المالية) . يوضح الشكل رقم (1/5) إطار أداء عملية الخدمة من حيث طبيعتها ودرجة التأكيد التى توفرها . [1]

شكل رقم (1/5)

طبيعة درجة التأكيد التى توفرها المراجعة والخدمات ذات الصلة

	المراجعة	الفحص المحدود	إجراءات متفق عليها	إعداد معلومات مالية
درجة التأكيد التى توفرها	عالية ولكنه تأكيد غير تام	تأكيد متوسط	لا تعطى أية تأكيد	لا تعطى أية تأكيد
ما يوفره تقرير الخدمة من تأكيدات	تأكيد ايجابى	تأكيد متوسط	حقائق مكتشفة	تحديد المعلومات التى يتم اعدادها

يتضح من الشكل السابق أهداف كل من المراجعة والخدمات الأخرى ذات الصلة وطبيعة التأكيدات التى توفرها كل منها :-

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المصرية (دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001 .

1- المراجعة Auditing

أ - تهـدف مراجعة القوائم المالية الى تمكين المراجع من إبداء رأى عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى كل جوانبها الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

ب- يحصـل المراجع على أدلة إثبات مراجعة كافية وملائمة تساعده فى التوصل الى الإستنتاجات التى تمكنه من تكوين رأيه حول القوائم المالية .

جـ- يدعم رأى المراجع من مصداقية القوائم المالية عن طريق إعطائه درجة عالية (وليست مطلقة) من التأكيد ، ولا يمكن الوصول الى التأكيد التام لعدة أسباب أبرزها الحاجة الى الحكم الشخصى بالإضافة الى إستخدام أساليب المـراجعة الإختـبارية فضـلا عن المحددات والقيود المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية .

ء - يعطى المراجع فى تقريره تأكيد إيجابى بأن المعلومات تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ، ويتم التعبير عن ذلك بتأكيد معقول .

2- الفحص المحدود Limited Review

أ - يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية الى تمكين المراجع (فى ضوء الإجراءات التى لا توفر كل الأدلة التى قد تكون مطلوبة فى أعمال المراجعة) مـن الـتقرير بأنه لم ينم الى علم المراجع أية تعديلات هامة أو مؤثرة ينبغى إجـراؤها علـى القوائم المالية ، والغرض نفسه ينطبق على الفحص المحدود للبيانات والمعلومات المعدة طبقا لأسس مناسبة .

ب- تقتصـــر أعمال الفحص المحدود على الإستفسار من مسئولى المنشأة وتطبـــيق الإجـــراءات التحليلية والتى تصمم لفحص مدى الثقة فى تأكيد من طرف معين ليستخدم بمعرفة طرف أخر .

جـ- على الرغم من محاولة المراجع أن يكون على دراية بالأمور الهامة إلا أن إجــراءات الفحص المحدود تجعل الوصول الى هذا الهدف أقل حدوثا بالمقارنـــة فـــى المراجعة ، ولذلك فإن درجة التأكيد الممنوحة تكون أقل فى الفحص المحدود عنها فى تقرير المراجعة .

ء - يعطـــى المراجع فى مهام الفحص المحدود درجة تأكيد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص المحدود تخلو من أى تحريف هام ومؤثر ويتم التعبير عن ذلك فى صورة تأكيد سلبى .

3- الإجراءات المتفق عليها Agreed Upon Procedures

أ - فـــى مهمـــة تنفـــيذ الإجراءات المتفق عليها يعين المراجع لتنفيذ تلك الإجـــراءات الـــتى لهـــا طبـــيعة إجراءات المراجعة ، والتى أقرتها المنشأة والمـــراجع وأى طـــرف ثالـــث يتم التقرير له عن الحقائق المكتشفة ، وعلى الموجـــه لهـــم الـــتقرير تكويـــن إستنتاجاتهم من تقرير الحقائق المكتشفة من المـــراجع، فهـــذا التقرير يكون إستخدامه مقيدا وقاصرا على الأطراف التى أقـــرت تلك الإجراءات المتفق عليها حيث أن الآخرين والذين على غير علم بأسباب تلك الإجراءات قد لا يتفهموا النتائج .

ب- يقـــوم المراجع بالنسبة لمهام الإجراءات المتفق عليها بإصدار تقرير بالحقـــائق المكتشفة من الإجراءات ، ولا يعطى أى تأكيد وبدلا من ذلك يقوم

مستخدموا التقرير أنفسهم بتقييم الإجراءات والنتائج التى تضمنها تقرير المراجع ويقومون بالتوصل الى إستنتاجاتهم الخاصة .

4- إعداد معلومات مالية Compilation

أ - فى مهمة إعداد معلومات مالية يقوم المحاسب المسئول بإستخدام خبرته المحاسبية على عكس الخبرة من المراجعة وذلك لتجميع وتنسيق وتلخيص المعلومات المالية ، وهى تتكون عادة من تقليص البيانات التفصيلية الى شكل سهل ومفهوم دون إختبار التأكيدات فى هذه المعلومات ، ولا تسمح الإجراءات المنفذة والمصممة للمحاسب لإبداء رأى على المعلومات المالية ، إلا أن مستخدمى المعلومات المالية يحصلون على بعض الفوائد من إستخدام المحاسب لخبرته وعنايته المهنية فى إعداد المعلومات المالية .

ب- على الرغم من أن مستخدمى المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفوائد من أعمال المحاسب عند ارتباطه بمهام إعداد المعلومات الا أنه لا يوجد أية تأكيد يعبر عنه التقرير (ويستخدم مصطلح المحاسب بدلا من المراجع عند أداء تلك الخدمة) .

2/4/1 علاقة المراجعة بخدمات إبداء الرأى والتأكيد

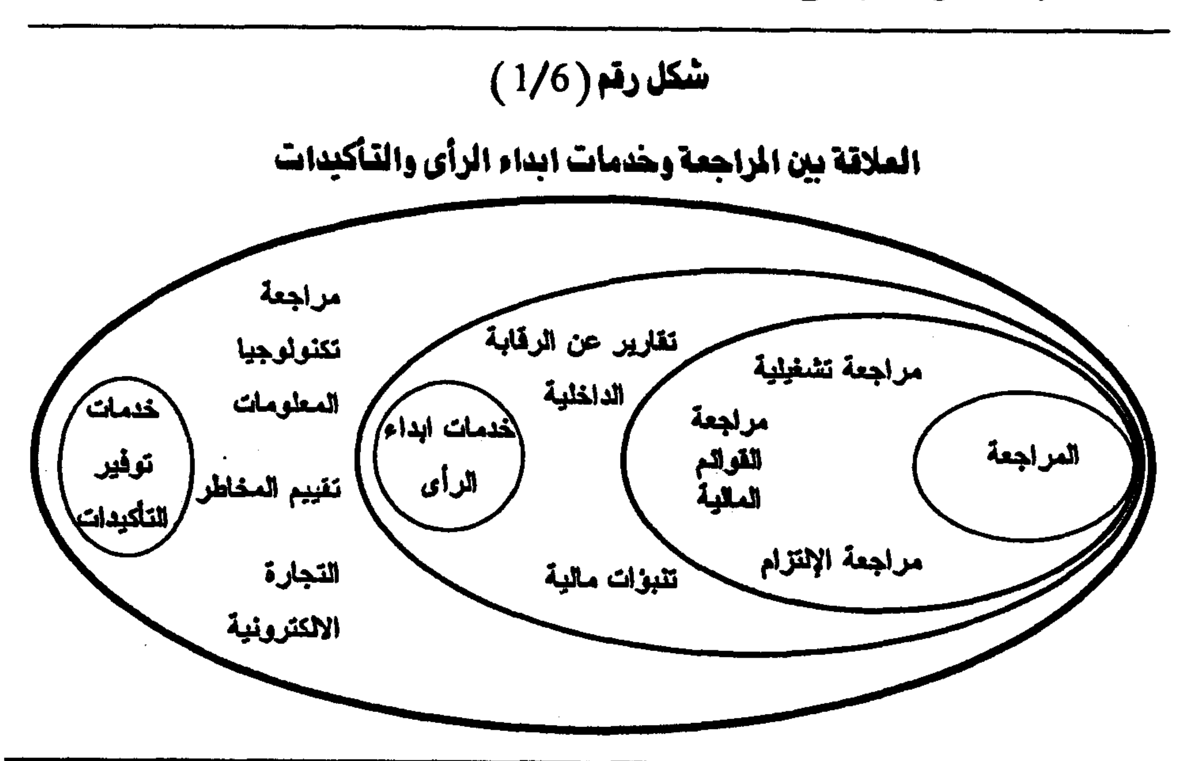
Auditing , Attestation and Assurance Services

على الرغم من أن الطلب التقليدى على خدمات المراجعة قد نشأ من العلاقات التعاقدية **Contractual Relationship** بين المساهمين والمديرين ، إلا أن التغيرات الحديثة فى بيئة الأعمال قد أدت الى الطلب المتزايد على المراجعين لكى يوفرون خدمات أخرى بخلاف المراجعة التقليدية للقوائم المالية .

يوضـــح الشكل رقم (1/6) العلاقة بين خدمات المراجعة وخدمات إبداء الرأى والتأكيد ، حيث يتضح أن خدمات المراجعة تعتبر مجموعة فرعية من خدمات إبداء الرأى والتى بدورها تعد مجموعة فرعية من خدمات التأكيدات .

شكل رقم (1/6)

العلاقة بين المراجعة وخدمات ابداء الرأى والتأكيدات



تعريف المراجعة سالف البيان وضع متعمدا بشكل يتسع ليضم خلاله كافة أنـــواع عملــيات المـــراجعة ، وغـــنى عن القول فإن إصطلاح إبداء الرأى Attestation عادة ما يستخدم ليضيف نفس أنشطة المراجعة – فهما غالبا ما يتم إستخدامها بشكل مترادف فى أدبيات المراجعة على إعتبار أنهما يشتملان على تقييم أدلة الإثبات الموثوق فيها للتأكيد على درجة التطابق بين تأكيد معين ومعايير قابلة للقياس بالإضافة الى إصدار تقرير يشير الى درجة هذا التطابق.

ويمكـــن تعريف خدمة إبداء الرأى Attestation بأنها تحدث عندما يرتبط الممارس بإصدار تبليغ كتابى يعبر فيه عن نتيجة بشأن إمكانية الإعتماد على تأكيد كتابى يعتبر من مسئولية طرف أخر .

وإذا كانت عملية مراجعة القوائم المالية عادة ما يتم تأديتها فى ضوء معايير المراجعة التى يشار اليها بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، GAAS ، إلا أن تلك المعايير من الصعوبة الإعتماد عليها عند أداء خدمات معينة بخلاف عملية المراجعة ، بإعتبار أن تلك الخدمات تحظرها معايير المراجعة ، ومن ثم فقد أصدرت المهنة محموعة منفصلة من معايير إبداء الرأى تعتبر أوسع فى النطاق من معايير المراجعة كما أنها تسمح للمراجعين من الوفاء بإحتياجات المجتمع ، وكأمثلة على تلك الخدمات المرتبطة بمعايير إبداء الرأى ما يلى :-

1- المعلومات المالية الموجهة نحو المستقبل **Future-Oriented Financial Information** .

2- مناقشات وتحليلات الإدارة **Management's Discussions and Analysis**

3- وصف وفعالية نظم الرقابة الداخلية .

4- الإلتزام بالمسئوليات القانونية والتنظيمية والتعاقدية .

تختص خدمات المراجعة وإبداء الرأى بصفة رئيسية بإمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والمصداقية المضافة عن طريق مراجع حيادى ومؤهل.

وقد توسعت المهنة فى تأدية خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، وإبداء الرأى يشار اليها بخدمات التأكيد **Assurance Services** فى ضوء ما قررته أحد اللجان المنبثقة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى – وهى لجنة خاصة تركز على خدمات التأكيدات وقد أشير اليها بلجنة اليوت **Special Committee on Assurance Services (Elliott Committee)** ، وقد عرفت تلك اللجنة تلك الخدمات بأنها عبارة عن خدمات يوفرها مهنى حيادى **Independent Professional** بهدف تحسين جودة المعلومات أو بيئتها لمستخدمى القرار .

لاشك أن التوسع فى أنشطة المراجعين نحو خدمات التأكيد تتيح لهم إعداد تقاريـــر تقـــوم ليس فقط على إمكانية الإعتماد أو مصداقية المعلومات ، وإنما أيضـــا تبـــنى علـــى ملائمة Relevance تلك المعلومات وتوفيرها فى الوقت المناسب Timeliness ، وفيما يلى أمثلة على خدمات التأكيد :-

1- تقييم المخاطر Risk Assessment

حيث توفر تأكيد على أن جوانب مخاطر الأعمال بالمنشأة تعتبر شاملة ، بالإضافة الى التأكيد على تقييم ما إذا كان للمنشأة نظم ملائمة تسمح بإدارة تلك المخاطر .

2- إمكانية الإعتماد على نظم المعلومات Information System Reliability

وهـــى تؤكد على أن نظم المعلومات الداخلية للمنشأة توفر معلومات قابلة للإعتماد عليها لأغراض إتخاذ القرارات التشغيلية والمالية .

3- التجارة الإلكترونية Electronic Commerce

وهـــى تؤكـــد على أن النظم والأدوات المستخدمة فى التجارة الإلكترونية توفر بيانات ملائمة تدل على النزاهة والأمن والسرية والمصداقية .

4- قياس أداء العناية الصحية Health Care Performance Measurement

وهـــى توفر خدمات تؤكد على فعالية خدمات العناية الصحية التى تقدمها المستشفيات والعيادات والأطباء .

ويوضح الشكل رقم (1/7) العلاقـــة بين خدمات المراجعة وإبداء الرأى والتأكـــيدات ، ويلاحظ أن التعريفات التى تضمنها ذلك الجدول تتراوح ما بين

الأكـــثر تحديدا بالنسبة لخدمات المراجعة الى الأكثر عمومية بالنسبة لخدمات التأكيدات .

شكل رقم (1/7)

العلاقة بين خدمات المراجعة وإبداء الرأى والتأكيدات

الخدمة	طبيعة المعلومات التى يتضمنها التقرير	تعريف الخدمة
المراجعة Auditing	إمكانية الإعتماد . المصداقية .	تقرير مكتوب عن فحص القوائم المالية لعميل معين .
إبداء الرأى Attestation	إمكانية الإعتماد . المصداقية .	التعبير عن نتيجة بخصوص امكانية الإعتماد على تأكيد مكتوب من طرف أخر .
التأكيد Assurance	إمكانية الإعتماد . المصداقية . الملائمة . التوقيت الملائم .	خدمات مهنية تهدف الى تحسين جودة المعلومات أو البيئة المحيطة بها لمستخدمى القرار .

5/1 أنواع المراجعين Types of Auditors

هناك عديد من الأنواع المختلفة للمراجعين ، ومع ذلك يمكن تبويب هؤلاء المراجعين الى أربعة مجموعات هى مراجعين خارجيين ، مراجعين داخليين ، مراجعين حكوميين بالإضافة الى مراجعين قضائيين ، كل نوع من المراجعين سوف تتم مناقشته بإيجاز ، ويمكن القول بأن المتطلب الهام لكل نوع من أنواع المراجعين هو الإستقلال أو الحياد عن المنشأة محل المراجعة .

1- المراجعون الحياديون Independent Auditors

يعــرف المراجع الحيادى أيضا بمصطلح المراجع الخارجى External Auditor وهــو محاسب قانونى مؤهل Certified Public Accountant يقوم بمــزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكتبة لحسابه الخاص ، ويقوم بتأدية خدمــات المــراجعة بالإضــافة الــى خدمات أخرى لعملائه (الإستشارات الضريبية وخدمات الإستشارات الإدارية) .

ولاشــك أن رأى المراجع الخارجى عن القوائم المالية يجعل تلك القوائم المالــية أكــثر موثوقية ومصداقية لمستخدميها سواء المستثمرين أو البنوك أو الجهــات الحكومية أو الجمهور العام ، وعلى الرغم من أن المحاسب القانونى يمكــن أن يؤدى عمليات مراجعة الإلتزام أو المراجعة التشغيلية إلا أن الدور الرئيسى له يتمثل فى أداء عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية .

ولكــى يصــبح المحاســب قانونيا مرخصا يتعين عليه إستيفاء عديد من المتطلــبات التعليمية على سبيل المثال الحصول على درجة جامعية معينة فى المحاســبة ، وقد يتطلب الأمر إستغراق أكثر من 150 ساعة تعليمية فى هذا الشأن بالإضافة الى إجتياز إمتحان موجه لإختبار درجة معرفته وتأهيله ، وقد يــتم تحديــد متطلبات أخرى للحفاظ على ترخيص المزاولة كان يشارك فى برامج تعليم مستمرة ، وبعد الحصول على الترخيص المهنى يصبح المحاسب مهنيا إذا زاول المهنة لحسابه الخاص .

وتتمــثل مسئوليات المراجع المهنى عند قيامه بالمراجعة المالية أن يقوم بمــراجعة القوائــم المالية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وأن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لتكوين رأى عن عدالة تلك القوائم فى عرض

المركــز المــالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، ويعتبر إعداد تلك القوائــم هــى مسئولية إدارة العميل التى يتعين عليها القيام بتسجيل وتلخيص وتبويــب المعــاملات وإجراء عمليات التخصيص الإقتصادى ، أما مسئولية المــراجع فتتمثل فى التقرير عما إذا كان عرض تلك القوائم قد تم بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ويجــب على المراجع أن يقدم تقريرا بالمراجعة يتضمن نتائج المراجعة المالــية الــى المستخدمين المعينين – يعبر فيه عن رأيه فى القوائم المالية ، ويجب أن يصف تقرير المراجعة ما الذى قام بأدائه وما وجده وإكتشفه . وفيما يلى أبرز ما يتضمنه التقرير عند أداء المراجع مهمته :-

1- أن القوائــم المالــية هى مسئولية إدارة المنشأة ، بينما تتمثل مسئوليته فى إبداء الرأى عليها بناء على مراجعته لها .
2- وصــف نطاق المراجعة بتحديد أنها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة وفى ضوء القوانين واللوائح السارية .
3- أن عملــية المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .
4- أن الفحــص قــد تــم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية .
5- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .
6- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة فى إعداد تلك القوائم .
7- تقييم عرض القوائم ككل .

8- حصــــول المراجع على البيانات والإيضاحات التى رآها لازمة لأغراض المراجعة ، والتقرير بأن أعمال المراجعة التى قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأى عن القوائم المالية .

9- إبـــداء الرأى بأن القوائم المالية تعبر بوضوح فى كافة جوانبها الهامة عن المركـــز المـــالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

10- رأى المـــراجع عـــن مدى تمشى القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .

2- المراجعون الداخليون Internal Auditors

عـــادة مـــا يتم تعيين المراجعين الداخليين فى المنشآت ولا سيما الكبيرة الحجم بهدف القيام بأعمال المراجعة الداخلية داخل المنشأة ، وقد يكون للمنشأة قســـم مراجعة داخلية صغيرا أو كبيرا . فعلى سبيل المثال فإن شركة جنرال موتـــورز تقـــوم بتشـــغيل أكثر من 400 مراجعا داخليا بها ، وقد تزايد عدد أعضـــاء قســـم المراجعة الداخلية فى العقد الأخير حيث يتم إستخدامهم ضمن هـــيكل الـــرقابة الداخلية ، وتبعا لذلك فهم يقومون بشكل رئيسى بتحديد ما إذا كانـــت السياسات والإجراءات التنظيمية المقررة يتم إتباعها أم لا ، بالإضافة الـــى حماية أصول المنشأة فضلا عن إختبار وتقييم فعالية وكفاءة الإجراءات التشغيلية وتحديد مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المتولدة داخل المنشأة ، مـــن هـــنا يمكن القول بأن المراجعين الداخليين يؤدون بصفة رئيسية عمليات مـــراجعة الإلـــتزام بالإضافة الى عمليات المراجعة التشغيلية بجانب عمليات المراجعة المالية .

ويساعد أعضاء قسم المراجعة الداخلية المراجعين الخارجيين فى إتمام أعمال مراجعة القوائم المالية مما يترتب عليه تخفيض وقت وأتعاب المراجعة المالية الحيادية ، كما يقومون بأداء عمليات مراجعة فى ضوء تكليف الإدارة إلا أنه يجب ألا يوجد إرتباط تشغيلى للمراجعين الداخليين يرتبط بأداء الأنشطة محل مراجعتهم ، ورغم أن هؤلاء المراجعين يعملون كموظفين فى التنظيم محل المراجعة ومن ثم فقد ينقصهم مظهر الإستقلال الذى يتمتع به المراجعون الخارجيون ، إلا أن العامل الحاسم فى إستقلال مراجعتهم يتمثل فى عدم تأثرهم بالأطراف المسئولة عن التأكيد الذين يعدون تقريرهم عنه ، وغالبا ما يتم توفير إستقلال وظيف المراجعة الداخلية عن طريق توفير الإستقلال لتلك الوظيفة ، للدرجة التى قد يعين منها رئيس قسم المراجعة الداخلية فى مركز نائب رئيس مجلس الإدارة بحيث يعطى تقريره مباشرة الى لجنة من أعضاء مجلس الإدارة .

وقد يحصل المراجعون الداخليون على ترخيص من مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) ، ويطلق عليهم عندئذ مراجعين داخليين مؤهلين Certified Internal Auditors ، حيث يقوم مجمع المراجعين الداخليين بإدارة برنامج لتأهيل المراجعين الداخليين ، وبموجب ذلك يتعين أن يجتاز هؤلاء المراجعين إمتحان يتكون من أربعة أقسام بالإضافة الى حصولهم على سنتين خبرة بأعمال المراجعة ، وللحفاظ على الترخيص يتعين عليهم الحصول على برنامج تعليم مستمر لذلك الغرض ، وبصفة عامة يتكون مجمع المراجعين الداخليين فى عام 1993 من حوالى 53000 عضوا من بينهم 14000 مراجع داخلى معتمد .

3- المراجعون الحكوميون Governmental Auditors

عـادة ما يعمل المراجعون الحكوميون فى الوحدات والهيئات الحكومية ، حيث قد يقومون بأداء المراجعة المالية أو التشغيلية أو مراجعة الإلتزام ، على سـبيل المثال يقوم المراجعون الحكوميون (كالفاحص الضريبى) من التحقق من الإقرارات الضريبية لتحديد مدى تمشيه مع قوانين الضرائب .

وعـادة مـا تقوم أجهزة الرقابة الحكومية مثل مكتب المحاسبة العام فى الولايات المتحدة الأمريكية بمراجعة الأداء المالى والإدارى للهيئات والوحدات الحكومـية ، حيـث يهدف الى التحقق من التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات ، بالإضافة الى تقييم فعالية وكفاءة برامج الوحدات الحكومية .

4- المراجعون القضائيون Forensic Auditors

تقوم الشركات أو الجهات الحكومية أو مكاتب المحاسبة العامة ، ومكاتب خدمـات الإستشارات والفحص بتعيين مراجعين قضائيين ، حيث يتم تدريبهم علـى إكتشاف والتحرى عن ومنع حدوث الغش **Fraud** أو جريمة الموظفين الكـبار **White Collar Crime** . وفيما يلى عديد من المواقف المختلفة التى يتعامل معها هؤلاء المراجعين القضائيين :-

- تحلـيل العمليات المالية التى تتضمن تحويل غير مرخص للنقدية بين الشركات .
- إعـادة بـناء سجلات محاسبية غير كاملة لتسوية مطالبة تأمينية عند تقييم المخزون .

- التحرى عن الإختلاس وتوثيق وإجراءات المفاوضات المرتبطة بالتسويات التأمينية .

ويقدم معهد فاحصى الغش المرخصين **Association of Certified Fraud Examiners** بإعداد برنامج تأهيلى للأفراد حتى يصبحوا فاحصى غش مؤهلين **Certified Fraud Examiners (CFE)** .

يجب أن يجتاز الشخص الذى يهتم بالحصول على لقب فاحص غش مرخص إمتحان موحد يغطى أربعة مجالات رئيسية هى :-

1- المعاملات المالية المضللة **Fraudulent Financial Transactions** .

2- العناصر القانونية للغش **Legal Elements of Fraud** .

3- التحرى عن الغش **Fraud Investigation** .

4- علم الإجرام والأخلاقيات **Criminology and Ethics** .

وعادة ما يطلب من فاحصى الغش المرخصين (CFEs) إتباع دليل أخلاقيات المهنة ، كما يجب أن يقوموا بإستيفاء متطلبات تعليم مستمر معينة .

6/1 مكاتب المحاسبة القانونية والخدمات التى تقدمها

Public Accounting Firms and Types of Services Offered

عادة ما يقوم المحاسبون والمراجعون القانونيون الحياديون بمزاولة المهنة فى مكاتب يطلق عليها بمكاتب المحاسبة العامة **Public Accounting Firms or CPA Firms** ويشير مصطلح المحاسبة العامة **Public Accounting** بصفة عامة الى المزاولة العملية لمهنة المحاسبة القانونية المعتمدة **Certified Public Accounting (CPAs)** .

وتتراوح مكاتب المحاسبة فى الحجم من مكتب يملكه فرد واحد يمارس المهنة ، الى مكاتب محاسبة ضخمة عالمية لها مئات الفروع فى جميع أنحاء العالم وآلاف الشركاء والعاملين ، وفيما بين هذين الحجمين يوجد عدد لا يحصى من مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة التى تستخدم أعداد متباينة من المحاسبين الممتهنين .

تقدم مكاتب المحاسبة العامة عدة أنواع من الخدمات والتى يمكن إجمالها فى أربعة أنواع من الخدمات : (1) خدمات المراجعة (والتى تتضمن كل من خدمات إبداء الرأى وخدمات توفير التأكيدات Attestation and Assurance Services) ، (2) خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting and Bookkeeping Services، (3) خدمات الضرائب Tax Services ، (4) بالإضافة الى خدمات الإستشارات الإدارية Consulting or Management Advisory Services . يوضح الشكل رقم (1/8) خدمات مكاتب المراجعة الستة الكبار فى الولايات المتحدة الأمريكية مصحوبة بنسب الإيرادات التى يحققها كل نوع من تلك الخدمات .

جدول رقم (1/8)

نسب الإيرادات التى تحققها مكاتب المحاسبة الستة الكبار حسب كل نوع من تلك الخدمات

	المحاسبة والمراجعة	خدمات الضرائب	الإستشارات
1- آرثر اندررسون	%36	%16	%52
2- كوبرز وليبراند	%45	%20	%35
3- ديليوت وتويتش	%44	%20	%36
4- ارنست ويونج	%43	%22	%35
5- كى بى ام جى	%45	%19	%36
6- برايس واترهاوس	%40	%24	%36

وفيما يلى إستعراض موجز لخدمات مكاتب المحاسبة العامة :-

1- خدمات إبداء الرأى والتأكيدات Attestation and Assurance Services

تشكل خدمات إبداء الرأى والتأكيدات فى مكاتب المحاسبة العامة الكبيرة حوالى 50% من جملة الإيرادات السنوية التى تحققها ، وتهدف خدمات إبداء الرأى الى إضفاء الثقة والمصداقية **Authenticate** على تأكيدات الإدارة التى تتضـــمنها القوائم والمعلومات المالية التى تعتبر مسئولية طرف أخر ، ويمكن القـــول بـــأن هـــناك ثلاثـــة أنواع من خدمات إبداء الرأى هى : (1) خدمات المراجعة **Audits** والتى تعتبر الموضوع الأساسى لذلك الكتاب ، (2) خدمات الفحص **Review**، بالإضافة الى خدمات أداء إجراءات متفق عليها **Agreed-Upon Procedure**، ويعتمد مقدار الإعتماد الذى يضعه المستخدم على خدمات إبداء الرأى ويتوقف على نوع خدمات إبداء الرأى التى يقوم المكتب بإجرائها.

أ- خدمات المراجعة Audits

تعتبر المراجعة هى الخدمة الرئيسية التى تؤديها مكاتب المحاسبة العامة ، وقد يطلق على عملية المراجعة أيضا تعبير إختبار أو فحص **Examination** والتى تتضمن عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات التى تخدم كأساس لتكوين الرأى عـــن تأكيد معين **Assertion** على سبيل المثال القوائم المالية التى يتم إعدادها طـــبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ورغما عن أن المراجعين يؤسسون إســـتنتاجاتهم علـــى أساس أدلة إثبات متعددة ، إلا أن عملية المراجعة فى حد ذاتها لم يتم تصميمها لإثبات دقة **Accuracy** ذلك التأكيد وانما الأحرى لإثبات معقوليـــته **Reasonableness** . عموما توفر خدمة المراجعة أعلى مستوى من التأكـــيد **Assurance** عـــن تأكـــيد معين **Assertion** يمكن أن يقدمه المراجع

ويترتــب على ذلك إعطاء تأكيد إيجابى Positive Assurance عن التأكيد أو الإيضاح فى تقرير المراجعة .

ب- علــى النقــيض من عملية المراجعة توفر خدمة الفحص Review Service تأكــيد محدود Limited Assurance عن تأكيد أو إيضاح معين ويتم تحديد الإستنتاج أو الرأى بصورة سلبية Negatively ، على سبيل المثال عند أداء عملــية الفحص يذكر المحاسب القانونى أنه لم ينم الى علمه ما يشير الى أن التأكــيد كان غير صحيحا ، وغالبا ما يقدم المحاسب العام مثل هذا التأكيد المحــدود Limited Assurance بالإرتــباط بــالقوائم المالية الدورية (الربع ســنوية) وحيــث أن ذلك التأكيد الذى توفره عملية الفحص أكثر محدودية ، بالــتالى فــإن الإجراءات المرتبطة بتلك العملية هى أقل توسعا وتكلفة مقارنة بنظيرها عند أداء عملية المراجعة .

جـــ- فــى حيــن يتضمن تطبيق الإجراءات المتفق عليها Applying Agreed-Upon Procedures وجــود إتفاق بين طرف ثالث ومحاسب قانونى علــى إتباع إجراءات محددة تهدف الى الحصول على دليل إثبات بشأن صحة معلومــات معيــنة ، على سبيل المثال عندما تقوم منشأة معينة بإقتناء منشأة أخــرى صــناعية ، فإنها قد تتعاقد مع محاسب قانونى على تطبيق إجراءات معينة ترتبط بتقييم أصول تلك الشركة الصناعية .

2- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر Accounting and Bookkeeping Services

كثير من منشآت الأعمال الصغيرة الحجم قد لا يكون لديها العاملين ذوى التدريــب أو لديهم الخلفية الجيدة لإعداد القوائم المالية ، لذلك قد تقوم مكاتب المحاســبة العامة بأداء كل أو بعض تلك الخدمات المحاسبية وإمساك الدفاتر

لتلك المنشآت ، وعادة ما تقوم بعض مكاتب المحاسبة الكبيرة بتخصيص قسم خاص لذلك الغرض .

وعـــندما تقوم مكاتب المحاسبة بالمساعدة فى عملية إمساك الدفاتر وإعداد القوائـــم المالية ، فإنها عادة ما تقوم بإعداد تقارير عن تجميع **Compilation** وإعداد تلك القوائم ، وتعرف خدمة الجمع والإعداد تلك بأنها عبارة عن خدمة تتضمن جمع ووضع بيانات يوفرها العميل فى شكل قوائم مالية . ولا تتضمن تلـــك الخدمــــة أى تأكيد الى مستخدم القوائم المالية من الطرف الثالث (على النقيض من خدمتى المراجعة والفحص) .

بصـــفة عامة تقتصر إجراءات الجمع والإعداد **Compilation** عادة على تفهم نشاط العميل وإعداد القوائم المالية ، ثم تحديد خلوها من الأخطاء الهامة الواضحة ، وبالتالى فليس من الضرورى إبداء رأى أو تأكيد فى هذا الشأن ، ومـــع هذا – كأى مهمة يقوم بها المحاسب العام تتعلق بالقوائم المالية – يكون المحاســـب مســئولا عـــن التصحيح والإفصاح عن أى إنحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وقـــد أنشـــأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عام 1977 لجنة شئون المحاســـبة والفحـــص **Accounting and Review Services Committee** لمراقـــبة وتنظـــيم الخدمـــات الأخـــرى بخلاف المراجعة التى تقدمها مكاتب المحاسبة العامة ، وقد تم إنشاء تلك اللجنة كإستجابة للإنتقادات التى كانت تثار بخصـــوص عدم الإهتمام بوضع المعايير اللازمة فى مجال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، وقد قامت تلك اللجنة بإصدار أربع نشرات تتضمن معايير خدمـــات المحاســـبة والفحص **Statement on Standards for Accounting and Review Services (SSARS)** .

3- الخدمات الضريبية Tax Services

تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالى الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة العامة ، وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية Tax Returns بكافة أنواعها الى خدمات التخطيط والفحص الضريبى Tax Advice and Tax Planning Services والتى قد تتضمن الخدمات الضريبية التى ترتبط بإقتراح الإندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء وإقتناء مشروع قائم ، وتقديم النصح الى العميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب الى أقل حد ممكن Minimize the Tax Liability ، وتوجيه العمليات بحيث يمكن الإستفادة من بعض المزايا الضريبية ، وتقديم النصح الى العميل بشأن بعض الأمور الضريبية التى لها صفة الدولية .

ونظرا لأهمية ذلك النوع من الخدمات فقد أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لجنة خاصة بمسئوليات وممارسات الخدمات الضريبية Committee on Responsibilities and Tax Practice ، وقد صدر عنها عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسئوليات المحاسب العام القانونى عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات .

4- خدمات الإستشارات الإدارية Management Advisory Services (MAS)

تطورت الخدمات الإستشارية Consulting Services بشكل كبير منذ عام 1950 وأصبح الطلب على خدمات المحاسب العام فى هذا المجال فى تزايد مستمر ، فمن خلال عمل المحاسبة المهنية أصبح المحاسب القانونى أكثر إلماما بالنظم المحاسبية لعملائه وبكثير من الأمور المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ،

الأمر الذى ترتب عليه وجود خبرة مهنية **Expertise** محددة لديه تمكنه من تقديم الإستشارات التى تتراوح ما بين إقتراح التحسينات على الأنظمة المحاسبية القائمة أو إنشـاء نظـم جديدة أو أداء مسح تسويقى لخدمة العميل ، وفى بعض الأحيان مساعدة العملاء على الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة .

وتعرف تلك الخدمات بأنها تلك الإستشارات المهنية التى تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفعالية إستخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهـداف التنظيم ، وتتعلق تلك الخدمات بنصح الإدارة وتقديم المشورة لها فيما يـتعلق بتحلـيل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم ، والقيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية وإعـداد التوصيات وإقتراح الخطط وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها ، وتقييم أو إعـادة الـنظر فـى التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والطرق والعلاقـات التنظيمـية بالإضـافة الى تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجديدة للعميل .

ورغما عن عدم الإتفاق على تحديد الخدمات التى يجب أن تشملها خدمات الإستشارات الإدارية ، إلا أن هناك شبه إتفاق على أنه لا يجب على المراجع أن يرتـبط بشكل وثيق بأنشطة العميل بحيث يفقد إستقلاله فى نظر مستخدمى القوائم المالية الذين يعتمدون على تلك المعلومات المراجعة ، حيث أن طبيعة تلـك الخدمات تجعل من المحاسب العام يلعب دور المدافع أو المؤيد لعميله ، مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة منه ، خاصة وأنه سيؤدى ايضا خدمة المراجعة لنفس العميل ، حيث أدى ذلك الى تعرض مهنة المحاسـبة الى النقد فى السنوات الأخيرة نتيجة للشعور بأنه من غير الممكن تقديـم تلك الخدمات للعملاء والمحافظة فى ذات الوقت على حيادهم – ونتيجة

لذلك أنشئت لجنة تسمى لجنة الخدمات الإستشارية الإدارية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى لتوفير الدعم الفنى وإرشاد القائمين بتلك الخدمات ، وقد حددت اللجنة أيضا مجموعة من المعايير التى يتم فى ضوئها قياس وتقييم ما تقدمه مكاتب المحاسبة العامة من خدمات إستشارية .

وعادة ما توجد الكفاءات اللازمة لتقديم خدمات الإستشارات الإدارية بشركات المراجعة الكبيرة ، كما أن تلك الكفاءة قد تتكون من بعض المهارات المدربة فى مجالات أخرى بخلاف المحاسبة مثل تطبيقات الحاسب الإلكترونى أو الإدارة ، وحيث أن طبيعة بعض تلك الخدمات قد تكون مختلفة عن مجال المراجعة أو المحاسبة (التمويل ، المخزون والحاسبات الإلكترونية ..) ، فإن العاملين فى مجال تلك الخدمات ربما يكون إتصالهم قليل أو منعدم بالعاملين فى مجال المراجعة أو الضرائب أو الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بنفس مكتب المحاسبة العامة .

7/1 متطلبات تأهيل المحاسبين القانونيين وتنظيم المهنة :

متطلبات التأهيل Requirements of Certification

حتى يتم الحصول على لقب محاسب قانونى معتمد يجب أن يتم إستيفاء عدة متطلبات أساسية ترتكز على ثلاث مجالات هى التعليم **Education** والخبرة **Experience** بالإضافة الى إجتياز إمتحان موحد **Uniform Examination** للحصول على لقب محاسب قانونى **CPA** ، بالإضافة لذلك يتطلب الأمر بعد الحصول على الترخيص الإرتباط بدورات تعليم مهنى مستمر **Continuing Professional Education** .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 .

التعليم Education

حيث يجب على المحاسب القانونى أن يكون حاصل - كحد أدنى - على درجة جامعة من أحد الكليات ، تتضمن تلك الدرجة غالبا عدد محدد من الساعات فى مقررات المحاسبة ، حيث يتطلب الأمر من المرشح أن يكون قد أمضى 150 ساعة فى الفصل الواحد أو خمسة سنوات من التعليم قبل أن يصبح محاسبا قانونيا معتمدا .

الخبرة Experience

يتطلب الأمر أن يفى المحاسب القانونى بمتطلبات معينة للخبرة ، عادة ما تكون ثلاثة سنوات من الخبرة العملية للعمل بأحد مكاتب المحاسبة العامة .

الإختبار Examination

حيث يتطلب أن يمر المرشح بإختبار موحد للمحاسبين القانونيين ، ويقوم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بتصميم ذلك الإمتحان الذى يتم على مدار يومين ويعقد مرتين فى السنة أثناء الأسبوع الأول من مايو أو الأسبوع الأول من نوفمبر ، وذلك الإمتحان يغطى خمس مجالات أساسية هى المراجعة وقانون التجارة والشركات ، والمسئولية المهنية ، والمحاسبة والتقرير المالى (الضرائب، التنظيمات الإدارية والحكومية وتلك التى لا تهدف الى الربح بالإضافة الى المحاسبة المالية والتقرير المالى عن تنظيمات الأعمال) ، وغالبا ما يجتاز إمتحان المحاسبين القانونيين حوالى 25% - 35% من المرشحين .

التعليم المهنى المستمر Continuing Professional Education

بسبب التغير المستمر والكبير فى هيكل المعرفة يتطلب الأمر أن يحصل المحاسبون القانونيون المعتمدون على متوسط من 30 الى 40 ساعة فى السنة من التعليم المهنى المستمر .

تنظيم المهنة ومكاتب المحاسبة

Organization of the Profession and CPA Firms

قد تكون مكاتب المحاسبة العامة منشـــآت فرديـــة Sole Proprietorships أو شـــركات تضامن Partnerships أو شركات مساهمة مهنية Corporations (PC) أو شـــركات ذات مســـئولية محدودة Limited Liability Companies (LLC) أو شركات أشخاص ذات مسئولية محدودة Limited Liability Partnerships .

أيـــا كـــان الشـــكل القانونى لمكتب المحاسبة فإنه عادة ما يتكون من هيكل هـــرمى يتضمن الشركاء Partners (أو المساهمين) ، المديرين Managers أو المشرفين Supervisors أو المراجعين المسئولين In-Charge Auditors (أحيانا يطلق عليهم المراجعين الرئيسيين Seniors) بالإضافة الى المراجعين التنفيذيين Staff Auditors ، وعلى الرغم من أن أتعاب تلك الوظائف قد تتباين من مكتب الـــى أخـــر الا أن الهيكل عادة ما يمثل كافة مكاتب المحاسبة العامة . يوضح الشكل رقم (1/9) وصـــف لمهـــام المراجعين فى مكاتب المحاسبة العامة ، وغالبا ما يعمل خريج المحاسبة كمراجع تنفيذى لمدة سنة أو سنتين قبل الترقى، ويمكـــن أن يصل الى درجة الشريك خلال فترة من 10 سنوات الى 12 عاما ، وغالبا تتراوح المرتبات من 30125 دولار بالنسبة للعضو الأقل من سنة ، أما

العضو من سنة الى ثلاثة سنوات فتبلغ مرتباتهم حوالى 38625 دولار فى السنة، أما مرتبات المديرين فتبلغ 62750 دولار سنويا ، فى حين تبلغ مرتبات الشركاء فى أول سنة حوالى 130000 دولار .

ويبلغ عدد مكاتب المحاسبة العامة فى الولايات المتحدة الأمريكية عام 1996 حوالى 47000 مكتب تتراوح فى حجمها ما بين مكتب من شخص واحد الى مكتب يضم حوالى 240000 شريك .

شكل رقم (1/9)

وظائف ومهام المراجعة فى أحد مكاتب المحاسبة العامة

شريك المراجعة Audit Partner

يختص شركاء المراجعة بالجودة العامة لكل عملية مراجعة ، ويقوم شريك المراجعة بالتوقيع على تقرير المراجعة ، وقبول المسئولية الكاملة لكل عملية مراجعة ، ويرتبط هؤلاء الشركاء بصفة عامة بالحفاظ على العلاقات مع العملاء وتخطيط عمليات المراجعة وتقييم نتائج عملية المراجعة . ويتحمل شركاء المراجعة المسئولية الكاملة عن حل الأمور والمشاكل الفنية مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو إجراءات المراجعة التى يتم تطبيقها .

مدير المراجعة Audit Managers

يقوم مدير المراجعة بإدارة الجوانب الهامة لكل عملية مراجعة ، وجدولة أعمال المراجعة التى يتم أداؤها مع موظفى العميل ، وتحديد وتقسيم العمل على أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم ومراجعة عملهم . وغالبا ما يكون مديرو المراجعة مسئولين عن الرقابة على وقت أداء الأعضاء لعملهم والإشراف على إعداد الفواتير

للعملاء وتحصيلها ، كما يجب على المديرين أيضا المحافظة على إطلاع وإحاطة شركاء المراجعة بالتطويرات الهامة أثناء عملية المراجعة .

المراجع الرئيسى In-Charge (Senior) Auditor

يعمل المراجعون الرئيسيون تحت توجيه مديرو المراجعة ويقومون بمساعدتهم فى إدارة عملية المراجعة ، وهم يساهمون بوجه عام فى تخطيط عملية المراجعة وتوفير إشراف مباشر على المراجعين التنفيذيين . أيضا يقومون بفحص الأعمال المؤداه عن طريق المراجعين التنفيذيين وتلخيص نتائج عملية المراجعة لشريك المراجعة لأغراض فحصها والإطلاع عليها .

المراجع التنفيذى Staff Auditor

يقوم المراجعون التنفيذيون بأداء إجراءات مراجعة عديدة ويقومون بجمع أدلة إثبات المراجعة لإستخدامها كأساس لإعداد تقارير المراجعة ، وقد يقومون بأداء إجراءات ترتبط بمجموعة من الجوانب الخاصة بأنشطة العميل على سبيل المثال قد يقوم أحد المراجعين التنفيذيين بإختبار الأجور والمرتبات أو قيمة المخزون وما اذا كانت كافة حسابات الدائنين قد تم تسجيلها أم لا ، وقد يقوم مراجع تنفيذى أخر بإختبار إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمدفوعات النقدية بالإضافة الى إختبار الأرصدة النقدية .

ويمكن تقسيم مكاتب المحاسبة العامة الى أربعة مجموعات رئيسية(1) المكاتب الستة الكبار ، (2) مكاتب قومية أخرى ، (3) مكاتب إقليمية ، (4) مكاتب محلية .

1– مكاتب المحاسبة الستة الكبار Big Six Firms

قـــبل عام 1989 كان يشار الى مكاتب المراجعة الكبيرة فى الولايات المتحدة الأمريكـــية بتعبير الثمانية الكبار The Big Eights وبعد ذلك تقلصوا وأصبحوا ستة مكاتـــب محاسبة عامة كبيرة يطلق عليهم بالستة الكبار وهى مكتب ارثر اندروسون

Arthur Andersen ، ومكتــب ارنست ويونج Arnest & Young ، مكتب كوبرز وليبراند Coopers & Lybrand ، مكتب ديليوت وتويتش Deliotte & Touche ، مكتــب كى بى ام جى KPMG - وبيت مارويك Peat Marwick ، بالإضافة الى مكتب برايس واتر هاوس Price Water House ، كل مكتب من تلك المكاتب لديه مكتــب رئيسى فى أغلب الولايات الأمريكية بالإضافة الى مكتب رئيسى فى البلاد الأجنبية .

وتقــوم مكاتــب المراجعة الستة الكبيرة بمراجعة أغلب الشركات الأكثر ضخامة وكثيرا من الشركات الصغيرة فى الولايات المتحدة الأمريكية وحوالى 90% مــن الشــركات المقــيدة أسهمها بسوق الأوراق المالية ذات المبيعات السنوية التى تبلغ مليون دولار أو أكثر .

يوضــح الشــكل الإيضاحى رقم (1/10) تقريبا للحجم النسبى لمكاتب المحاسبة الستة الكبار وبيان ايراداتها السنوية وعدد مكاتبها المحلية وشركاتها وأعضائها المهنيين .

شكل إيضاحى رقم (1/10)

حجم مكاتب المحاسبة الستة الكبار فى الولايات المتحدة الأمريكية

	الإيرادات بالمليون دولار	مكاتب محلية بالولايات المتحدة	عدد الشركاء	عدد الأعضاء المهنين
ارثر اندروسون	3860.2	91	1529	24606
كوبرز وليبراند	1905	117	1229	11369
ديليوت وتويتش	2570	110	1477	11459
أرنست ويونج	2974	91	1864	14195
كى بى ام جى	2289	124	1425	10700

برايس واتر هاوس	1770	106	957	10671

مكاتب المحاسبة الوطنية الأخرى :

مـــثل مكاتب المحاسبة الستة الكبار فإن هناك مكاتب وطنية أخرى لديها أيضـــا مكاتـــب فى كثير من المدن الرئيسية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، تخـــدم تلك المكاتب بوجه عام عملاء أصغر مقارنة بما تخدم مكاتب المحاسبة الســـتة الكـــبار ، إلا أنهـــا تقوم بمراجعة بضعة شركات مسجلة فى بورصة نيويورك وأمريكا . أغلب تلك المكاتب يؤدون نفس الخدمات التى يؤديها الستة الكبار كما أن لديها مكاتب دولية أيضا ، أحيانا ما يكون لتلك المكاتب مكاتب أخـــرى شـــقيقة فـــى بلاد أخرى لمراجعة الشركات متعددة الجنسية . يوضح الشـــكل الإيضـــاحى رقم (1/11) تقريبا للحجم النسبى لأكبر أربعة مكاتب وطنية وبيان حجم إيراداتها بالدولار وعدد مكاتبها والشركاء بها .

شكل رقم (1/11)

حجم أكبر أربعة مكاتب محاسبة وطنية بالولايات المتحدة الأمريكية

	الإيرادات بالمليون	عدد المكاتب	عدد الشركاء
بدو سايدمان Bdo Seidman	202.5	40	230
كروا وشيزيك وشركاهما Grows, Chizek and Co.	76	8	79
جرانت ثورنتون Grant Thoronton	240	48	282
ماك جاليدرى وبولين Mc Gladrey & Pullen	229.8	73	387

المكاتب الإقليمية Regional Firms

للمكاتـــب الإقليمـــية مكاتب مراجعة فى مدن عديدة داخل الولاية أو فى ولايـــات مجـاورة ، وعلى الرغم من أن تلك المكاتب قد يكون لديها بضعة عمـــلاء كبـــيرة الحجـــم فإنهـــا تقدم بوجه عام خدمات المراجعة والضرائب وخدمات الإستشارات الإدارية لعملاء متوسطى وصغار الحجم .

مكاتب المحاسبة المحلية Local Firms

يكـــون للمكاتـــب المحلـــية أقل من خمسة وعشرين عضو مهنى ، وتلك المكاتـــب عـــادة مـــا تكون منشأة فردية وهى تمثل حوالى 95% من مكاتب المحاسبة العامة فى الولايات المتحدة الأمريكية . تخدم تلك المكاتب بوجه عام عمـــلاء مراجعة أصغر حجما ويقومون أيضا بأداء خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر والضرائب أكثر من التى تقوم بأدائها المكاتب الكبيرة .

8/1 المراجعة وممارساتها فى ظل بيئة عالمية

1/8/1 المـراجعة فـى بيـئة دولـية Auditing in an International Environment

الأربعين سنة السابقة مدت كافة أنواع المشروعات أنشطتها وأعمالها فى البلدان الأجنبية . والآن أصبحت أغلب الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم وكثـــيرا من الشركات الصغيرة مرتبطة بأنشطة وأعمال فى واحد أو أكثر من الـــبلدان الأجنبـــية . فـــبعض الشركات تقوم بالإستثمار فى شركات أجنبية ، والـــبعض الآخر يقيمون شركات صناعية أجنبية ، وأحيانا ما تقوم الشركات بالشراء أو البيع فقط فى أسواق أجنبية للحصول على تمويل فى سوق أجنبى .

غالـــبا مـــا تبحث الشركات المرتبطة بالمشروعات الأجنبية عن خدمات المراجعين فى البلد الأجنبى لمراجعة قوائمها المالية والتقرير عنها ، وحيث أن القوائم المالية لكثير من الشركات المحلية بالولايات المتحدة الأمريكية تتضمن أنشـــطة وأعمال أجنبية ، من ثم فإن المراجعين يجب أن يكونوا على معرفة وعلم بتطبيقات وممارسات المحاسبة والمراجعة حول العالم .

وتلـــك الممارســـات المحاسبية حول العالم لا تعتبر موحدة ، حيث أن أهداف المحاسبة تتعدد وتتباين ، ولذلك فإن إختيار مجموعة موحدة من المعايير موحدة من المعايـــير المحاســـبية قد لا يحدث فى المستقبل الحالى . مع ذلك فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)، والإتحـــاد الدولـــى للمحاســـبين International Federation of Accountants (IFAC) ، بالإضـــافة الـــى المنظمة الدولية لمديرى الأوراق المالية تعمل حاليا فى تطوير معايير متجانسة للمحاسبة والمراجعة والتى يمكن أن تفى بإحتياجات أسواق رأس المال العالمية ومجتمع الأعمال الدولى .

لاشك أن المحاسبة المالية والتقرير المالى تتباين فى كل دولة إعتماد على مرحلة تطوير البلاد وثقافتها ونوع الحكومة التى تديرها وهيكل أعمالها ومدى إستخدام المعلومات المحاسبية .

ويجـــب أن يعترف المراجعون بتلك الإختلافات الجوهرية الموجودة فيما بيـــن الممارســـات المحاســـبية فى البلاد المختلفة (على سبيل المثال الولايات المتحدة الأمريكية والبلاد الإشتراكية أو البلاد النامية الأخرى) .

وأحـــيانا ما تقوم الشركات متعددة الجنسية بإعداد مجموعتين من القوائم المالية ، أحدهما تتوافق مع متطلبات البلد الوطنى والأخرى تتفق مع متطلبات البلد الأجنبى التى تعمل فيها ، على سبيل المثال فإن شركة بايونير الإلكترونية

تعتـــبر أحدى الشركات اليابانية المقيدة فى بورصة نيويورك التى تقوم بإعداد مجموعة من القوائم المالية لقراءها فى اليابان باللغة اليابانية إعتمادا على إتباع مـــبادئ المحاســـبة اليابانية ، كما تعد مجموعة أخرى من القوائم الأمريكية ، على النقيض من ذلك فإن مجموعة شل الهولندية الملكية تقوم بإعداد مجموعة واحـــدة فقـــط من القوائم المالية ويتم إعدادها بشكل يتوافق مع الممارسات أو التطبيقات المحاسبية البريطانية العظمى والولايات المتحدة وهولندا .

2/8/1 تطبيقات المراجعة الدولية International Auditing Practices

وجـــدت مكاتـــب المحاســـبة العامـــة فى الولايات المتحدة الأمريكية أنه للإحـــتفاظ بعملائهـــا متعددة الجنسية فإنها يتعين عليها أن تقوم بتطوير وبذل طاقتها لتوفير خدماتها حول العالم . فى بداية أعوام 1900 بعض من مكاتب المحاسبة العامة قد قامت بتأسيس مكاتب تمثيل لها فى البلاد الأجنبية ، وكلما تـــم التوسع فى أنشطة تلك المكاتب كلما تم فتح مكاتب أخرى فى تلك البلدان الأجنبية . أثناء أعوام 1970 بعض البلاد أرغمت تلك المكاتب على إغلاقها ، وحـــتى تكـــون قادرة على خدمة عملائها فإن تلك المكاتب قد كونت علاقات مراســـلين بيـــنها وبيـــن مكاتب المحاسبة المملوكة محليا . فى ظل علاقات المراســـلين هـــذه يظل المراجعون منفصلين ومستقلين وتبقى تنظيمات محلية ومســـتقلة ذاتـــيا ، وحيث أن المراجعين المحليين أو الأجانب فى ظل علاقة المراســـلة هـــذه على إتفاق بإتباع دليل آداب وسلوك المهنة العام وإرشادات الممارسة المهنية فإن كل منهما يكون فى إستطاعته الإعتماد على العمل الذى يؤديه الطرف الأخر .

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (1/12) الإيـرادات الدولـية لأكبر ستة مكاتب للمحاسبة العامة .

شكل إيضاحى رقم (1/12)

الإيرادات الدولية لأكبر ستة مكاتب خلال عام 1994

المكتب	الإيرادات العالمية بالمليون دولار	الإيرادات فى الولايات المتحدة الأمريكية بالبليون دولار
ارثر اندروسون	6.7 دولار	3.3 دولار
كوبرز وليبراند	5.5 دولار	1.8 دولار
ديليوت وتويتش	5.2 دولار	2.2 دولار
أرنست ويونج	6 دولار	2.5 دولار
كى بى ام جى	6.1 دولار	1.9 دولار
برايس واتر هاوس	3.9 دولار	1.6 دولار

كثيرا من مكاتب المحاسبة العامة الصغيرة تقوم بإقامة علاقات مع مكاتب المحاسـبة العامـة الأجنبـية أو تشترك معها فى إتحاد ، وتقوم تلك المكاتب المـتحدة بإسـتدعاء بعضها لأداء الخدمات للعملاء عن طريق إتباع المعايير المتفق عليها فى أداء العمل الذى يؤديه كل منهما للأخر .

فى معظم البلاد يفرق القانون ويميز ما بين نوعين رئيسيين من المحاسبين هـؤلاء الذين تم تأهيلهم عن طريق عملية معينة وهؤلاء الذين لم يتم تأهيلهم ، فعلـى سـبيل المـثال فى الولايات المتحدة الأمريكية يقوم المحاسبون الذين تم تأهـيلهم وإعـتمادهم فقط بمراجعة القوائم المالية . أما المحاسبين الذين لم يتم تأهـيلهم فإنهم يوفرون خدمات أخرى على سبيل المثال إعداد الإقرار الضريبى

أو خدمات إمساك الدفاتر . يوضح الشكل الإيضاحي رقم (1/13) تحديــــدا للمتطلبات الخاصة بمعادلة المحاسب القانوني المعتمد في عدة بلدان مختارة .

شكل رقم (1/13)

موازنة بين المحاسبين القانونين في البلاد المختلفة

المملكة المتحدة : محاسب قانوني (Chartered Accountant (CA

يعتبر التعليم بالكلية ليس متطلبا أساسيا ، مع ذلك فبعد إتمام الدراسة بالكلية يوقع المرشح عادة عقد بثلاثة سنوات مع محاسب قانوني أخر للمساهمة في برنامج للإمتهان والتدريب Apprenticechip Program يؤدي الى التأهيل كمحاسب قانوني ، ويجب أن يجتاز المرشحون إمتحان أساسي الا انه قد يمكن التخلي عنه تأسيسا على مستواهم التعليمي ، ويتم إعطاء المرشحين أجازة لدة 10 أسابيع من العمل كل سنة للإعداد لإمتحانين مهنيين ، بعد إجتياز كافة تلك الإمتحانات يتم الإعتراف بالمرشحين كمحاسبين قانونيين أعضاء Associate Chartered Accountants ، وبعد مرور خمسة سنوات من الخبرة في المهنة أو عشرة أعوام في ظل ممارسة أخرى عامة فإن العضو يصبح زميل Fellow ، تقريبا 45٪ من المحاسبين القانونيين يعملون بالمزاولة العامة .

فرنسا : خبير Expert Comptable

يقوم المرشحون بإتمام إمتحان مبدئي لتحديد مدى ملائمتهم في الحصول على تعليم فني إضافي ، ويجب أن يجتازوا إمتحان ثاني يغطي المحاسبة والإقتصاد والقانون بعد الخدمة بثلاثة سنوات كإمتحان أو تدريب أو امتهان Apprentice لدى محاسب خبير أو كموظف في وزارة الإقتصاد ، يأخذ المرشحون إمتحان ثالث والذي يغطي المراجعة والإدارة المالية وقانون الشركات وأحد الموضوعات الأربعة التالية : القانون ، تشغيل البيانات والأسواق العامة والإقتصاد الدولي أو التنظيم والرقابة الإدارية . وبعد إجتياز الإمتحان الثالث فإن المرشحين يمكن أن يعملون ويزاولون على أساس مهني .

اليابان – كونين كايكيشي Konin Kaikeishi

يجب على المرشحين أن يكون لديهم درجة جامعية أو يجتازون إمتحان موحد يتكون من الرياضيات وعلى أن يكون الإمتحان تحريرياً ، يعتمد الإمتحان الثانى على تقييم الخبرة على إمساك الدفاتر والقوائم المالية والمحاسبة والإدارة والإقتصاد والقانون التجارى اليابانى ، وبشكل غير مماثل لبعض الولايات الأمريكية التى تسمح للمرشحين بإجتياز جزء من الإمتحان ، فإنه فى اليابان يتطلب الأمر أن يتم إجتياز المرشحين لكامل الإمتحان فى مرة واحدة . بعد إتمام الإمتحان الثانى فإن المرشحين يسمح لهم بالعمل كمراجع تحت التمرين فى مكتب للمحاسبة العامة . بعد ثلاثة سنوات فإن المحاسب الممتهن يجب أن يجتاز إختبار فى المراجعة والتحليل المالى والنظم والضرائب والإمتحان له شق تحريرى وآخر شفوى .

مصر : محاسب قانونى

يجب أن يكون المرشح حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من أحد الجامعات (أو شعبة ادارة بشرط الحصول على دبلوم فى الضرائب) ، ومقيد اسمه فى جدول المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية بشرط أن يتفرغ فى العمل المهنى بأحد مكاتب المحاسبة القانونية لمدة ثلاثة سنوات ، وبعد إتمام تلك السنوات الثلاثة ينقل المرشح الى سجل المحاسبين والمراجعين بشرط أن يكون قد زاول فعلا أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية ودون إنقطاع طوال مدة الثلاثة سنوات . على أنه يحسب من مدة التمرين العملى كل زمان قضاه المرشح فى عديد من الوظائف المناظرة المحددة بالقانون أو المقررة عن طريق وزير المالية .

ولم يتطلب القانون المصرى أداء أى إمتحان للحصول على ترخيص مزاولة المهنة سواء للقيد فى سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين أو للنقل فى جدول المحاسبين والمراجعين المزاولين ، كما لم يتضمن أيضا أى متطلبات لحفاظ المراجعين القانونيين على كفاءتهم بالحصول على أى شكل من أشكال التعليم المستمر .

9/1 إطار عام نظرية المراجعة The Structure of Audit Theory

تساعد نظرية المراجعة على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المراجع الواجب إتخاذها عند أداء عملية المراجعة ، وتتكون نظرية المراجعة مـــن خمســـة مكونات أساسية تؤثر فى بعضها البعض هى [1] : (1) فروض المـــراجعة ، (2) مفاهـــيم المـــراجعة ، (3) معايير المراجعة ، (4) أهداف المراجعة ، (5) إجراءات المراجعة .

1- فروض المراجعة Auditing Postulates

تعرف الفروض عموما بأنها عبارة عن المعتقدات التى تحظى بقبول عام وتعـــبر عـــن التطبيق العملى ، وتستخدم فى حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك الى وضع معين ، وتعتبر الفروض الأساسية الذى تبنى عليها المبادئ وهـــى تنشأ عموما من خلال البيئة الإقتصادية أو السياسية ومن طرق التفكير والعادات فى مجتمع الأعمال .

ويقصـــد بالفروض فى المراجعة بأنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعـــتمد عليها المبادئ والقواعد الأخرى ، وتتمثل الفروض الأساسية المرتبطة بنظرية المراجعة فى ثمانية فروض أساسية هى :-

1- لـــيس هـــناك تعـــارض محـــتمل فى المصالح بين المراجع ومعدى المعلومات المالية .
2- يجـــب أن يحافظ المراجع على نزعة الشك المهنية لديه طالما لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدى المعلومات المالية .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة في ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 .

3- يتصرف المراجع كمراجع فقط .

4- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .

5- قابلــية الــتحقق من المزاعم والتأكيدات والنتائج الإقتصادية وإمكانية مراجعتها .

6- يعنى نظام الرقابة الداخلية الجيد إمكانية أكبر للإعتماد على المعلومات المالية .

7- ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث فى الماضى سيحدث فى المستقبل .

8- يعــنى العــرض العــادل والصادق ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة .

2- مفاهيم المراجعة Auditing Concepts

تعرف المفاهيم عموما بأنها تعبر عن أفكار مجردة تخدم وظيفة معينة أو أفكار ذهنية معبرا عنها فى صورة ألفاظ متعارف عليها ومقبولة .

وتعــنى المفاهيم فى المراجعة بأنها تعبر عن التعميمات العقلية والذهنية العريضــة أو اساس التفكير والمستنتجة من الفروض ، كما أنها تعد الأساس لتحديد المبادئ أو المعايير والإجراءات المرتبطة بالمراجعة .

هناك خمسة مفاهيم أساسية على الأقل فى المراجعة هى :-

1- السلوك الأخلاقى .

2- الإستقلال والحياد .

3- العناية المهنية الواجبة .

4- أدلة الإثبات .

5- العرض العادل .

3- معايير المراجعة Auditing Standards

تعــبر المعايير عن الأنماط التى يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداؤه لمهمــته والــتى تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التى تدعمها ، وتمثل المعايير أهداف نوعيه أو كيفية يجب إستيفائها .

وقــد إســتخدمت الدراسات فى مجال المراجعة عديد من الإصطلاحات للتعبــير عن معايير المراجعة ، حيث إستخدم لفظ مستوى أداء ، فى حين تم الإشــارة للمعايــير علــى أنها أدلة أو إرشادات ، إلا أنها تعبير معيار يوحى صراحة وضمنيا بأنه نموذج ومقياس لما يجب أن يكون عليه الشئ ، فى حين أن المســتوى قد يعبر عن درجة معينة لما قد يصل اليه المراجع بعد أن يقوم بمراجعة أدائه على تلك المعايير ، أما مصطلح إرشاد أو أدلة فهو تعبير ضيق وأقل إتساقا من المعيار .

فالمعايــير تمثل إذن الحد الأدنى من قواعد أو مبادئ أعضاء المهنة التى إتفقــوا علــيها ، وتخــدم كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدى ، وتتميز المعايير بأنها ثابتة نسبيا خلال الزمن .

وهــناك عشــرة معايير عامة متعارف عليها فى المراجعة يتم تبويبها الى ثلاثــة مجموعــات رئيســية ، حيث تتضمن المجموعة الأولى المعايير العامة للمراجع والتى تشمل ثلاثة معايير هى التأهيل والحياد والعناية المهنية الواجبة، فــى حيــن تتمثل المجموعة الثانية فى معايير العمل الميدانى والتى تتكون من ثلاثــة معايــير أساسية هى الإشراف والتخطيط المناسب ، وتقييم نظام الرقابة الداخلــية بالإضــافة الى كفاية وصلاحية أدلة الإثبات ، أما المجموعة الرابعة فتتناول معايير التقرير عن نتائج المراجعة والتى تحتوى على أربعة معايير هى إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وثبات تطبيق تلك المبادئ ، والإفصاح المناسب بالإضافة الى التعبير عن الرأى .

4- أهداف المراجعة Auditing Objectives

أهـــداف المـــراجعة تعـــبر عن الغايات المرجو تحقيقها منها ، وتمثيل الهدف الأساســـى للمـــراجعة فـــى التعبـــير عن الرأى عن عدالة عرض القوائم المالية ، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع تحقيق ستة أهداف تخدم كأهداف وسيطة كما أنها ترشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة ، وهى تتطلب التحقق من الآتى :-

1- عـــرض القوائـــم المالية بصدق وعدالة والإفصاح بها Statement Presentation (Disclosure) .

2- شرعية وصحة العمليات المالية Transaction Validity Completeness.

3- الملكـــية (الحقـــوق والإلـــتزامات) Ownership (Rights and Obligations) .

4- إستقلال الفترات المالية . Cutoff

5- التقويم . Valuation

6- الوجود . Existence (Occurrence)

5- إجراءات المراجعة Auditing Procedures

تعكـــس إجـــراءات المراجعة تصرفات وممارسات محددة للمراجع يجب أن يقـــوم بأدائها لتحقيق وتنفيذ عملية المراجعة ، وهى تختلف عن معايير المراجعة فـــى كونهـــا ترتـــبط بالتصرفات والسلوك الواجب أدائه بإعتبارها تحقق أهداف المـــراجعة المحـــددة ، وعـــادة مـــا يتم تلخيص إجراءات المراجعة فى برنامج مكـــتوب تـــتحدد فيه إجراءات المراجعة اللازمة لجمع أدلة الإثبات Program ، ويخـــتلف شـــكل ذلك البرنامج وتفاصيله بإختلاف درجة تعقيد مهمة المراجعة ، ويمكن القول بأن برنامج المراجعة يهدف الى ربط أهداف المراجعة بإجراءاتها .

الفصل الثاني

معايير المراجعة المهنية

الفصل الثانى

معايير المراجعة المهنية

Professional Auditing Standards

مقدمه :

تمثل معايير المراجعة مقاييس عامة للحكم على أداء المراجع ، ففى ضوء الإلتزام بتلك المعايير يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية الواجبة، أى أنه سار على نفس المستوى المعتاد والمتعارف عليه بين أعضاء المهنة فى ظل الظروف المتماثلة ، كما أن تلك المعايير سوف تحمى المراجع عند رفع أى دعوى قضائية ضده من قبل العميل أو الغير من الطرف الثالث ، حيث يركز دفاع المراجع فى مثل تلك الأمور على إتباعه معيار الإتفاق الواجب **Due Diligence** والذى يتمثل فى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (GAAP) عند أداء مهام المراجعة أو الخدمات المرتبطة .

وقد أكدت مهنة المحاسبة والمراجعة على ضمان جودة أداء عملية المراجعة عن طريق إستخدام مداخل كثيرة لعل أبرزها الإلتزام بمعايير الأداء المهنية التى تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة **Minimum Quality Control of Auditing** .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات . دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 .

يهتم هذا الفصل بدراسة معايير المراجعة المهنية ، حيث يتم مناقشة القضايا الأساسية التى تؤثر على مهنة المحاسبة العامة والمعايير المرتبطة ، كما يتم إبراز دور التنظيمات الحكومية أو غير الحكومية المؤثرة على ممارسة مهنة المحاسبة العامة ، وإستعراض المعايير التى يجب أن يتبعها المراجعون لضمان جودة أداء خدماتهم ، بالإضافة الى تنظيم ممارسات ومزاولات مهنة المحاسبة القانونية ، ولاشك أن المهنة قد ساهمت بمجهودات واضحة من خلال تنظيمها الذاتى ومن خلال مراجعة مكاتب المراجعة لبعضها البعض **Peer Review** فضلا عن إستخدام معايير للرقابة على جودة خدمات مكاتب المراجعة .

لتحقيق أهداف ذلك الفصل سوف يتم تقسيمه على النحو التالى :-

1/2 مهنة المحاسبة العامة ومعايير الأداء والعوامل المؤثرة فيها .

2/2 التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة .

3/2 تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القانونية .

4/2 معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

5/2 معايير خدمات إبداء الرأى .

6/2 معايير المراجعة الدولية .

1/2 مهنة المحاسبة العامة ومعايير الأداء والعوامل المؤثرة فيها

تواجه مهنة المحاسبة العامة عديد من المشكلات الهامة لعل أبرزها فجوة التوقعات ، وتزايد الدعاوى القضائية والتوسع فى الخدمات التى تقدمها المهنة ، ومظاهر العولمه والإندماج . وفيما يلى مناقشة موجزة لتلك المتغيرات وتأثيرها على المهنة وأهمية المعايير المتعارف عليها .

1- فجوة التوقعات An Expectation Gap

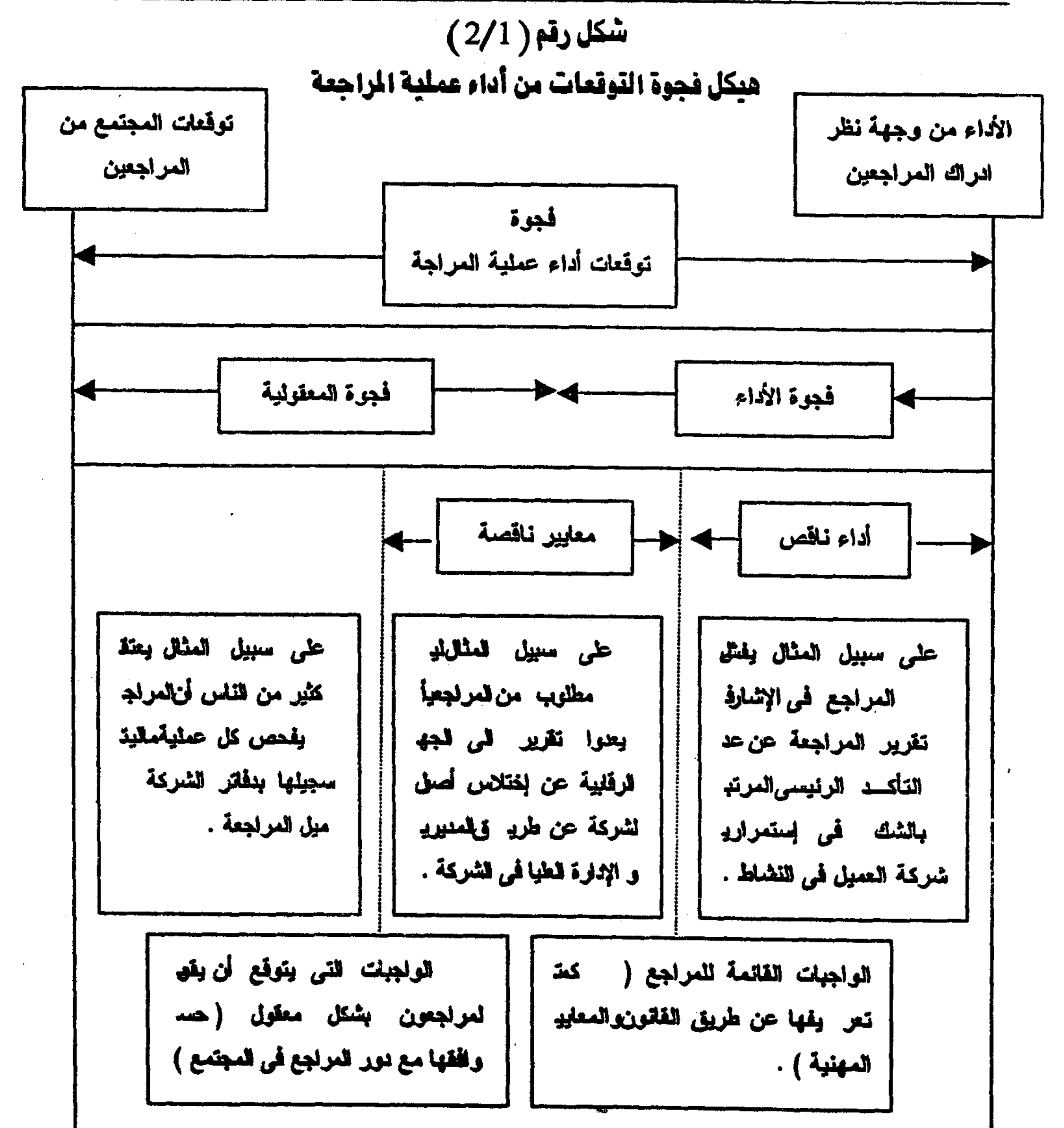
لاشك أن هناك إعتراف متزايد بوجود إختلافات فيما بين توقعات الجمهور لدور ومسئوليات المراجعين ودور ومسئوليات هؤلاء المراجعين فى معايير المراجعة المهنية ، وقد كان أول إعتراف رسمى صريح بتلك المشكلة ما تضمنه تقرير لجنة مسئوليات المراجعة والذى إهتم بمدى إمكانية وجود فجوة بين ما يتوقعه الجمهور أو إحتياجات الجمهور وما يجب أن يتوقع المراجعون تحقيقه بشكل معقول .

فى عام 1988 إستجابت مهنة المحاسبة العامة الى فجوة التوقعات هذه عن طريق إصدار تسعة معايير للمراجعة أشير اليهم فى ذلك الوقت بمعايير فجوة التوقعات The Expectation Gap Standards ، ومع ذلك مازالت هناك شكاوى باقية تفيد عدم قيام المراجعون بالوفاء بتوقعات وإحتياجات الجمهور العام . فعلى سبيل المثال يعتقد كثير من المستخدمين أن المراجعين مسئولين عن إكتشاف كافة أنواع الغش والتحريفات ، إلا أن معايير المراجعة تذكر بأن المراجع لا يمكنه الحصول على تأكيد مطلق Absolute Assurance بأن الغش أو التحريفات الجوهرية التى قد تتضمنها القوائم المالية سوف يتم إكتشافها .

وإذا كان مصطلح فجوة التوقعات يستخدم لوصف الإختلاف فيما بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير المراجعة عن الذى يفعله المراجعون وعن تصوراتهم فيما يفعلون ، فإن تلك الفجوة ليست مجرد فجوة بسيطة فيما بين مجموعتين من وجهتى النظر عن دور وأداء عملية المراجعة ، ويمكن توضيح ذلك عن طريق توضيح هيكل يحدد العناصر المختلفة لتلك الفجوة كما يبينها الشكل رقم (2/1) .

شكل رقم (2/1)

هيكل فجوة التوقعات من أداء عملية المراجعة



بإستقراء ما ورد بالشكل رقم (2/1) يتضح أن مكونات فجوة التوقعات هى :-

1- **فجوة المعقولية Reasonableness Gab**

وتنشأ فجوة المعقولية عندما يعتقد الناس بأن هناك دور متوقع من عملية المراجعة أكثر مما هو مطبق فى الناحية العملية ، على سبيل المثال يتوقع من المراجع إكتشاف كافة أنواع الغش ، وأن هناك إعتقاد من أن المراجع يقوم بفحص كل عملية مالية أو رصيد فردى ، الا أنه فى الواقع والممارسة العملية يقوم المراجع بفحص عينات من تلك العمليات والأرصدة عند تكوين رأيه وإستنتاجه بشأن مجتمع تلك العمليات والأرصدة ، ومن الواضح أنه من غير المعقول أن يتم فحص كافة العمليات والأرصدة للشركة الكبيرة .

2- **فجوة الأداء Performance Gab**

وهى فجوة بين ما الذى يمكن توقعه بشكل معقول من أداء المراجعين وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم ، ويتم تقسيم تلك الفجوة الى جزئين هما :

أ- **فجوة المعايير الناقصة Deficient Standards Gab**

وهى عبارة عن فجوة بين ما الذى يتوقع من المراجعين أن يفعلوه بشكل معقول وبين ما الذى يطلبه القانون والمهنة من المراجعين أن يفعلوه ، لذلك فقد يتوقع المستخدم أن يقوم المراجعون بالتقرير عن حالات دورية من إختلاس أصول الشركة عن طريق المديرين أو العاملين الرئيسيين ، فإذا لم يتطلب القانون أو المهنة ذلك سوف يوجد حتما فجوة المعايير الناقصة التى تغطى تلك الفجوة .

وتجدر الإشارة الى أن المراجع فى المملكة المتحدة عليه واجب أن يعد تقريرا عن ذلك وعن تلك الأمور الأخرى الى التنظيمات التى تخضع لها الشركات ويشمل ذلك البنوك رغما عن أن ذلك ليس متطلبا عاما فى الوقت الحاضر .

ب- فجوة الأداء الناقص Deficient Performance Gab

فإذا ما قامت مهنة المراجعة بإصدار معيارا عما يجب أن يفعله المراجعون من إجراءات الملاحظة لمخزون الشركة ، الا أن المراجع يفشل فى أداء تلك الإجراءات ، من ثم فإن أداءه سوف يقال عليه بأنه أداء معيب أو ناقص لأنه لم يتصرف بشكل يتسق مع معايير المراجعة المهنية .

2- تحديد الدعاوى القضائية Litigation

شهدت السنوات الأخيرة تزايد مضطرد فى الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين ، وقد شغل إهتمام المهنة بالعديد من الدعاوى المدنية والجنائية والإنذارات القضائية والإجراءات التأديبية المفروضة على المحاسبين والمراجعين القانونيين .

وترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع الى حد كبير الى الزيادة المضطرة فى إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الإقتصادى السائدة منذ الستينات ، حيث يمكن للطرف الثالث اللجوء الى القضاء لمقاضاة المراجع الذى أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركات المفلسة مطالبا بتعويض عن الأضرار التى لحقت به ، وفى واقع الأمر كشفت معظم دراسات أسباب فشل وإفلاس تلك الشركات عن سوء إدارة وغش وتلاعب من مديرى تلك الشركات ، ولسوء الحظ لم يراع المراجع الموضوعية اللازمة فى أداء مهمته أو الشك فى

عمليات العميل خلال مراجعته للقوائم المالية ، حيث كان المراجع غالبا على إستعداد تام للتمشى مع رغبات الإدارة بشأن طرق عرض القوائم المالية .

وهناك عدد من الدعاوى القضائية الحديثة رفعها عملاء المراجعة وتنطوى على اما نقض العقد **Breach of Contract** أو الأضرار الناتجة عن الإهمال **Tort Action Negligence** ، أما بالنسبة للدعاوى التى يرفعها الطرف الثالث فتركز على طلب تعويض قيمة الخسائر التى يزعم المدعى تحملها نتيجة لإعتماده على المعلومات المالية التى فحصها المراجع ، على الرغم من عدم وجود عقد إتفاق بين المراجع والطرف الثالث .

وقد إعتبر أن النمو السريع لمهنة المحاسبة وإزدهارها خلال الفترة الأخيرة بدون إستعداد منها لتحمل التزامات جديدة نحو الطرف الثالث كان من أحد الأسباب الأخرى التى أدت الى وقوع المراجع فى مشاكل قانونية ، ومن المحتمل كذلك أن ترجع كثرة الدعاوى القضائية الى عدم تحقق المهنة من مدى أهمية – من وجهة نظر الجمهور – خدمات المراجعة التى تقدمها للجمهور ، فإن عدم الوعى بأهمية دور المراجعة نحو الغير قد يكون سببا فى تكليف أشخاص غير مدربين وذوى كفاءة معقولة للقيام ببعض وظائف المراجعة ، ولاشك أن عدم الأضرار مهنة المحاسبة على توحيد تطبيق الممارسات المحاسبية فى المواقف المتماثلة كان سببا هاما للدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين فى الستينات .

3- التزايد فى الطلب على خدمات المراجعة Expanded Services

لاشك أن هناك تزايد واضح فى الطلب على خدمات المراجعة والتوسع فى تقديم خدمات بخلاف المراجعة التقليدية للقوائم المالية . وبينما تتمثل

مراجعة القوائم المالية فى توفير رأى عن عدالة تلك القوائم ، إلا أن المراجعين يطلب منهم أيضا توفير خدمات تصمم لمنع وإكتشاف الغش وتتضمن تلك الخدمات ما يعرف بالمراجعة القضائية **Forensic Auditing** . مثل تلك الخدمات والتعاقدات يترتب عليها أداء المراجع لعمليات تحرى وفحص لذلك الغش غير المكتشف بحيث يتمثل الهدف فى تحديد أسباب ذلك الغش ونطاق الخسارة المترتبة على حدوثه وعدم إكتشافه .

وكمثال آخر على طلب المستخدمين توسيع الخدمات ما تضمنه تقرير اللجنة الخاصة التى شكلها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن التقرير المالى ، والذى أشار الى أن المستخدمين يعتقدون بأنه بالإضافة الى مسئولية المراجعين عن إعداد تقرير المراجعة على القوائم المالية ، فإن المراجعين يجب أن يوفرون تعليق وصفى إضافى عن جودة أرباح الشركة ، وذلك قد يتطلب تضمين تعليق **Commentary** على ممارسات وتطبيقات المحاسبة والمراجعة للشركة بالإرتباط بالطرق المحاسبية البديلة ومعقولية التقديرات المستخدمة فى القوائم المالية بالإضافة الى المعلومات عن المخاطر المرتبطة بتحقق الموارد المسجلة، يعتقد المستخدمون أيضا أن هناك حاجة متزايدة لأن يركز المراجعون الخارجيون على نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة .

وقد إتخذ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مدخل نشط وفعال فى بحث مستقبل مهنة المحاسبة وذلك عن طريق مشروع فيزون **CPA Vision Project** والذى يعتبر مجهودا فريدا لإعادة صياغة دور المحاسبين القانونيين فى ظل عهد يتميز بالمنافسة الشديدة والتغيرات الجوهرية فى تكنولوجيا المعلومات **Information Technology** ، ويتلخص ذلك المشروع فى (1) تكوين إدراك واسع بالفرص المستقبلية والتحديات التى تواجه المهنة ، (2) إرشاد المهنة نحو

قيادة والسيطرة على الإحتياجات المتغيرة للأسواق ، (3) تقوية جوانب التأهيل للمحاسبين القانونيين وتعزيز الإعتراف بقيمتهم .

4- العولمة Globalization

تعمل تنظيمات الأعمال الآن داخل مجتمع إقتصادى عالمى يتميز بالتعقيد والتشابك والتداخل ولذلك يتعين تطوير مداخل جديدة للمراجعة .

فلم تعد المسافات فى ظل عالم اليوم تمثل عائق للدخول فى الأسواق ، وقد تراجعت التكنولوجيا وأساليب التقنية للوراء سريعا بفعل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات والإتصال الأمر الذى ترتب عليه إعادة تشكيل نظام إقتصادى جديد ، وحتى يتم إدارة مخاطر الأعمال بفعالية يتعين على تنظيمات الأعمال الآن أن تنظر الى مجال عملها برؤية تتفق مع الإقتصاد العالمى الشامل .

ولاشك أن مهنة المحاسبة العامة تتأثر بالعولمة وعالمية تنظيمات الأعمال، فمعظم مكاتب المحاسبة القانونية لديها أعمال دولية ، وهناك حاجة الى تقديمها مزيد من الخدمات المختلفة الى عملائها حول العالم وقد أدى ذلك الى وجود إندماجات بين عديد من المكاتب الرئيسية ، وقد إكتشفت مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة أنه من الضرورى أن تؤسس مكاتب شقيقة دولية أو مكاتب تابعة دولية من أجل تقديم خدماتها عن مراجعة الأعمال الأجنبية لعملائها ، وقد أظهرت أيضا عديد من المشاكل المرتبطة بتباين وتشعب معايير المحاسبة والمراجعة بين بلدان العالم وبعضها البعض ، ومن أجل التعامل مع مثل تلك المشكلة فقد تم التحرك الكبير نحو تحديد معايير دولية للمحاسبة والمراجعة .

5- الإندماجات Mergers

شهد العقد الأخير عديد من الإندماجات فيما بين مكاتب المحاسبة القانونية، فقد أصبحت المكاتب الثمانية الكبار (The Big Eight) فقط مكاتب خمسة (The Big Five) كبار نتيجة لذلك الإندماج ، ففى عام 1989 إندمج مكتب ديليوت مع أحد مكاتب المحاسبة الثمانية الكبار وهو مكتب تويتش روس ، وقد إتبع ذلك فى عام 1992 إندماج مكتب أرنست ويتينى مع مكتب أرثر يونج وشركاه مما ترتب عليه وجود ستة مكاتب محاسبة كبيرة فقط (The Big Six)، وفى عام 1998 إندمج كل من مكتب كوبرز وليبراند مع مكتب برايس واترهاوس وتم تكوين مكتب برايس واترهاوس وكوبرز ، وقد حدثت إندماجات مماثلة أخرى بين مكاتب المحاسبة الصغيرة ، وقد إزداد حجم تلك الإندماجات بسبب المنافسة المضطرة لجذب العملاء والكفاءة المتوقعة للزيادة في النطاق بالإضافة الى الحاجة الى خدمة الأنشطة الدولية لعملاء المراجعة .

2/2 التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة

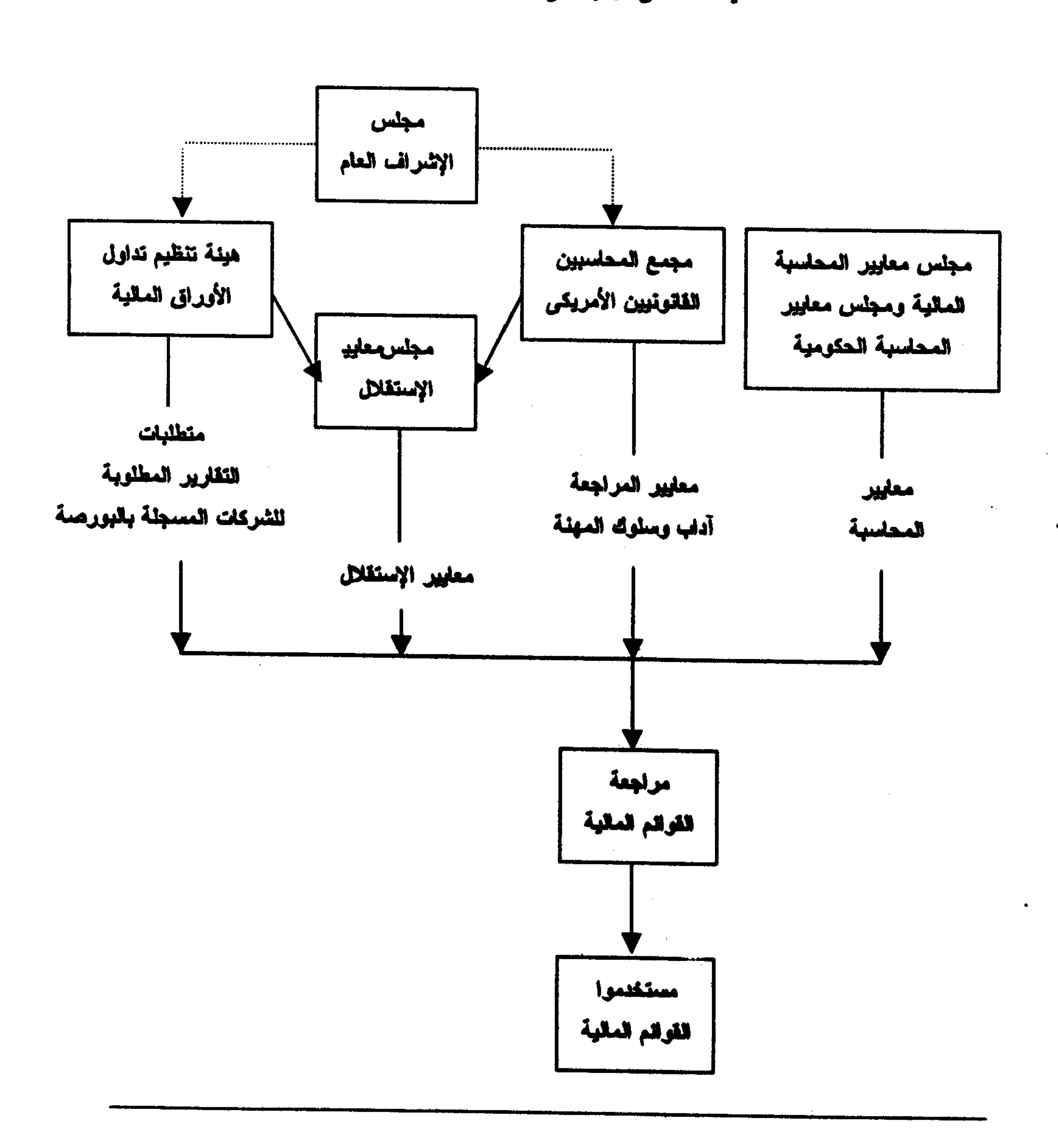
Organizations that Affect Public Accounting

تتمثل أكثر التنظيمات تأثيرا بشكل واضح على ممارسة مهنة المحاسبة العامة فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، مجمع المراجعين الداخليين ومعهد المحاسبة الأمريكى وجمعيات المحاسبين القانونيين فى الولايات المختلفة ، مجلس ولاية المحاسبة ، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ومجلس معايير المحاسبة المالية بالإضافة الى مجلس معايير المحاسبة الحكومية ، لاشك أن كل من تلك التنظيمات ذات أهداف مختلفة وبالتالى فقد أثر كل منها

على المهنة بشكل مختلف . يوضح الشكل رقم (2/2) تمثيل إيضاحى للعلاقة بين تلك التنظيمات ومهنة المحاسبة والمراجعة .

شكل رقم (2/2)

التنظيمات التى تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة



مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

American Institute of Certified Public Accounting (AICPA)

يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرا على مهنة المراجعة وهو يعد تنظيم قومى تم تأسيسه فى عام 1887 وهو يضم فى عضويته أكبر من 350000 عضوا ، حوالى 35% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة ، قبل عام 1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع ، إلا أنه إعتبارا من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة ، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين هما قسم لممارسة المهنة على الشركات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، أما الأخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بمراجعة الشركات الخاصة .

ولمجمع المحاسبين القانونيين دورا هاما فى (1) تحديد المعايير التى ترشد المحاسبين عند أداء ممارستهم المهنية ، (2) الحفاظ على برنامج مستمر للأبحاث والنشرات ، (3) تشجيع المحاسبين القانونيين على التعليم المستمر ، (4) إعداد إمتحانات المحاسبين القانونيين ومنح درجات إجتيازها ، (5) تحديد ألية لضمان جودة ممارسة المحاسبة العامة .

دور المجمع فى وضع المعايير **Standard-Setting Role**

أنشا المجمع دليل للسلوك المهنى **Code of Professional** لإرشاد أعضاؤه عند ممارسة مهنة المحاسبة ، وقد طور أيضا معايير لإرشاد الأعضاء عند أداء عملية المراجعة **Audits** ، وإبداء الرأى **Attestation**

وتقديم الخدمات الضريبية وخدمات الإستشارات الإدارية بالإضافة الى خدمات المحاسبة والفحص .

دليل السلوك المهنى Code of Professional Conduct

يوضح دليل السلوك المهنى المعتقدات الأساسية للسلوك الأخلاقى والمهنى، كما يشجع المحاسبين القانونيين على ممارسة نظام ذاتى يفى بمتطلبات القوانين واللوائح . يركز ذلك الدليل على الإستقلال ، النزاهة والتمسك بمعايير المحاسبة والمراجعة بالإضافة الى مسئولية المحاسبين القانونيين تجاه العملاء وزملاء المهنة .

وقد تم إختيار دليل السلوك المهنى عن طريق تصويت أعضاء المجمع عليه ، وتقوم لجنة الأخلاقيات المهنية بالمجمع بإصدار تفسيرات عليه ووضع قواعد للسلوك المهنى .

معايير إبداء الرأى Attestation Standards

حيث أن المحاسبين القانونيين يقومون بإبداء الرأى على عديد من التأكيدات **Assertions** بالإضافة الى القوائم المالية ، فإن المجمع قد حدد إيضاحات عن معايير خدمات إبداء الرأى **Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE)** بهدف توفير إرشادات عامة عند أداء خدمات إبداء الرأى ، تغطى معايير إبداء الرأى **Attestation Standards** كل من مجموعة خدمات إبداء الرأى التى يؤديها المحاسبون القانونيون بالإضافة الى معايير المراجعة المتعارف عليها عموما **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** التى ترشد المراجعين عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية .

إيضاحات عن معايير المراجعة Statements on Auditing Standards (SAS)

قام مجلس معايير The Auditing Standard Board (ASB) اللجنة الفنية لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بتطوير إيضاحات عن معايير المراجعة التى توجه عملية التخطيط والأداء والتقرير عند إجراء عملية مراجعة القوائم المالية التاريخية .

معايير الجمع والفحص التحليلى Compilation and Review Standards

أصدرت لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى معايير لإرشاد المحاسبين القانونيين عند تخطيط وأداء والتقرير عن جمع أو فحص القوائم المالية التاريخية للشركات غير العامة .

إيضاحات عن المسئوليات فى الممارسة الضريبية
Statements on Responsibilities in Tax Practice

طورت لجنة المسئوليات فى الممارسة الضريبية بالمجمع سلسلة من الإيضاحات التى تصف مسئولية المحاسبين القانونيين تجاه العميل والحكومة والمهنة فى تقديم الخدمات الضريبية . تلك الإيضاحات التى تم الموافقة عليها عن طريق ثلثى اللجنة كانت أكثر تقييدا من تلك التي تم تحديدها عن طريق قانون الإيراد الداخلى أو قسم الخزانة أو دليل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عن السلوك المهنى .

إيضاحات عن المعايير الخاصة بالخدمات الإستشارية

Statements on Standards for Consulting Services

أصدرت تلك الإيضاحات عن طريق لجنة خدمات الإستشارات الإدارية بالمجمع ، وهى توفر معايير للمحاسبين القانونيين يتعين إتباعها عند مد عملائها بالخدمات الإستشارية . تتضمن تلك الخدمات الإستشارية التى يقدمها المحاسبون القانونيون لعملاء المراجعة أو العملاء الآخرين عديد من الخدمات مثل فحص وتحليل خطط المشروع ، تحليل وإدخال نظم المحاسبة ، المساعدة فى التخطيط الإستراتيجى ، إدخال نظم الحاسبات الإلكترونية .

البحوث والنشرات Research and Publications

أصدر المجمع عن طريق اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة (ACSEC) عديد من النشرات لعل أبرزها إيضاحات عن المركز المالى والتى ترشد المحاسبين فى عديد من المجالات التى لم تغطيها إيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، أيضا قام المجمع بإصدار إرشادات مراجعة تنظيمات صناعية معينة والتى تتناول تطبيقات للمحاسبة والمراجعة على صناعات معينة ، أيضا يقوم المجمع سنويا بإصدار إتجاهات وأساليب محاسبية توفر أمثلة ونماذج على كافة جوانب القوائم المالية وتقارير المراجعة ، أيضا يقوم المجمع بنشر كافة أوراق عمل المراجعة التى تتضمن التفسيرات والبرامج وأوراق عمل المراجعة بالعينات وتقارير المراجعة بالإضافة الى كافة المعلومات الأخرى المفيدة للمراجعين .

وتتمثل نشرات المجمع الشهرية في مجلة المحاسبة Journal of Accountancy ومجلة المستشار الضريبى Tax Advisor ، بالإضافة الى ذلك فإن المجمع ينشر كافة المعايير التى يصدرها لجنة مجلس معايير المراجعة ولجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى .

التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يبذل المحاسبون القانونيون جهدا ملموسا نحو إستمرار مسايرتهم لكافة التغيرات المستمرة فى معايير المحاسبة والمراجعة ، أو بيئة الأعمال المتغيرة ، وقوانين الضرائب وما الى ذلك . وتقوم مكاتب المحاسبة الكبيرة عادة بدور الراعى لبرامج التعليم المستمر بصفة خاصة لأعضائها . وتطلب لوائح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى من الأعضاء المزاولين خلال فترة كل ثلاثة سنوات أن يأخذوا حوالى 120 ساعة من التعليم المستمر بحد أدنى 20 ساعة كل سنة . تتضمن تلك اللوائح أيضا من الأعضاء من غير المزاولين بإستثناء المتقاعدين أن يتموا 90 ساعة كل فترة بحد أدنى 150 ساعة سنويا ، بالإضافة لذلك لإستيفاء متطلبات المجمع فإن المحاسبين القانونيين يجب أن يستوفوا متطلبات ترخيص مزاولتهم فى الولايات التى تمنحهم ذلك الترخيص ، حيث أن كثيرا منها يتطلب أن يقضى كل منهم 40 ساعة تعليم مستمر سنويا .

إمتحانات المحاسبين القانونيين CPA Examination

يتم إعداد إمتحانات المحاسبين القانونيين وإعطاء الدرجة مرتين كل سنة، حيث يتم إدارة ذلك فى يوم الثلاثاء والأربعاء من مايو ونوفمبر ، وبصفة

عامة يتم الإعتراف به كإمتحان أكاديمى ، وتقريبا حوالى 10% من هؤلاء الذين يحضرون ذلك الإمتحان يجتازونه من أول مرة ، وهو يتضمن أسئلة ذات إختيار متعدد ويتم الإجابة عليها بنعم أو لا بالإضافة الى أسئلة المقابلة ، بالإضافة الى أسئلة المشاكل والحالات والمقالات . وكثير من المشاكل فى المحاسبة والمراجعة يتم أخذها من إمتحانات المحاسبين القانونيين السابقة . وتتضمن إختبارات اليومين أربعة أجزاء يمكن وصفها فى الشكل الإيضاحى رقم (2/3) وغنى عن القول فإن المجمع منذ مايو 1996 لم يعد يقوم بالنشر العام بالإفصاح عن تلك الإختبارات .

جدول رقم (2/3)

أجزاء من إمتحانات الحصول على لقب محاسب قانونى

المادة	المحتوى	طول وقت الإمتحان
القانون التجارى والمسئوليات المهنية	الجوانب القانونية للمشروعات والأنشطة والمسئوليات المهنية للمحاسبين القانونيين تجاه الجمهور والمهنة .	3 ساعات
المراجعة	معايير المراجعة المتعارف عليها وإجراءات المراجعة والموضوعات المرتبطة بها .	4.5 ساعة
المحاسب والتقرير المالى	الضرائب ، المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن الوحدات الحكومية والتنظيمات التى لا تهدف الى تحقيق الربح .	3.5 ساعة
المحاسبة المالية والتقرير المالى	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتنظيمات الأعمال .	4.5 ساعة

– الآلية المرتبطة بضمان جودة ممارسات المحاسبة العامة

Mechanisms to Ensure the Quality of Public Accounting Practices

حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى آليات عديدة لضمان أداء خدمات المحاسبة بأعلى مستوى من الجودة ، وتتضمن تلك الآليات معايير الرقابة على الجودة **Quality Control Standards** ، فحص النظير **Peer Review** (فحص مكاتب المراجعة لبعضها البعض) ، تخصيص قسم لمكاتب المحاسبة القانونية .

وقد كون قسم المزاولة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية **SEC** لجنة للإستفسار عن رقابة الجودة ومجلس للإشراف والرقابة العامة التى تساهم فى زيادة جودة ممارسة مكاتب المراجعة التى تقدم خدماتها الى العملاء المقيدة أسهمهم بالبورصة .

2– مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA)

وهو تنظيم مهنى دولى تطوعى له دور نشط فى دعم المراجعة الداخلية أحد فروع المراجعة ، حيث ساهم بشكل واضح فى تحديد معايير المراجعة الداخلية ، وقد اصدر مجمع المراجعين الداخليين إيضاح عن مسئوليات المراجعين الداخليين ومعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وينشر ذلك المجمع مجلة بإسم المراجع الداخلى **The Internal Auditor** ، ويدير ذلك المجمع أيضا إمتحانات المراجع الداخلى المؤهل وهى عبارة عن برامج تأهيل مهنى للمراجعين الداخليين .

3- معهد المحاسبة الأمريكى American Accounting Association (AAA)

وهو تنظيم للتعليم المحاسبى ، وتمتد عضويته الى الممارسين بالإضافة الى المحاسبين الأكاديميين ، ويشجع معهد المحاسبة الأمريكى إجراء البحوث فى مجالات المحاسبة والمراجعة ، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم المراجعة الأساسية A statement of Basic Auditing المصدر الرائد لنظرية المراجعة Auditing Theory .

4- جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات State Societies of CPAs

كل ولاية أمريكية بها مجمع للمحاسبين القانونيين والذى ينشط مهنة المحاسبة داخل الولاية ، ويقوم برعاية برامج تعليم مستمرة ، حيث يمثل لوبى فى اللجنة التشريعية بالولاية ، ويشرف على إدارة برنامج فحص النظر كما يوفر خدمات إستشارية فى مجال المحاسبة والمراجعة والضرائب لأعضائها فضلا عن نشر الموضوعات المهنية ، بالإضافة الى توفير عديد من الخدمات لأعضائها مثال ذلك التأمين الجماعى ، ورغما عن أن تلك الجمعيات تتعاون مع مجمع المحاسبين القانونيين إلا أنها ليست أقسام بها ، حيث يعمل كل منهما بشكل مستقل ، ولديهما دليل للسلوك المهنى الخاص بهما .

5- مجلس المحاسبة بالولاية State Boards of Accountancy

كل ولاية لها مجلس للمحاسبة عادة ما يعينه محافظ الولاية ، بصفة عامة تتكون تلك المجالس من خمس الى سبعة محاسبين قانونيين بالإضافة الى عضو واحد على الأقل ليس من المحاسبين .

يقوم مجلس المحاسبة بالولاية بإدارة قوانين المحاسبة ، ومتابعة الإلتزام بدليل آداب وسلوك المهنة وفى كثير من الولايات يحدد متطلبات التعليم المستثمر . وتتمثل الوظيفة الأساسية لتلك المجالس فى الولاية بمنح شهادة تراخيص المحاسبين القانونيين الخاصة بمزاولتهم المهنة ، أيضا تكون لتلك المجالس السلطة فى وقف التراخيص عند تصرف المحاسبين القانونيين بشكل غير أخلاقى .

6- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission

أنشأ قانون تداول الأوراق المالية فى عام 1934 هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC بغرض تنظيم عمليات البيع أو تداول الأوراق المالية فى البورصة أو أسواق خارج المقصورة . ويتمثل هدف تلك الهيئة SEC فى ضمان عدالة وأمانة أسواق الأوراق المالية عن طريق توفير كافة الإفصاحات الكاملة والعادلة للمستثمرين ، قبل إصدار وبيع الأسهم فان المنشآت يجب أن تقوم بتسجيل أنفسها فى تلك الهيئة عن طريق إستيفاء قائمة تسجيل بحيث تتضمن قوائم مالية مراجعة لمدة سنتين ماليتين . على الرغم من أن تلك الهيئة لديها سلطتها ولائحتها الخاصة لتحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بوجه عام للشركات تحت سيطرتها ، إلا أنها نادرا ما تمارس ذلك مباشرة ، ويمكن للهيئة فرض عقوبات على المحاسبين القانونيين الخاضعين لتحكمها وسيطرتها إذا ما كان عملهم دون القياسى .

وقد أسست هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية مجلس معايير الإستقلال Independence Standards Board فى عام 1977 بالتعاون مع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وذلك المجلس مسئولا عن تحديد معايير

الإستقلال الخاصة بمراجعى الشركات العامة . وهو مجلس يتكون من ثمانية أعضاء نصفهم محاسبين قانونيين مزاولين والنصف الآخر أعضاء من الشخصيات العامة .

7- مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية

تم تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية **The Financial Accounting Standards Board (FASB)** فى عام 1972 ككيان مستقل من مهنة المحاسبة العامة وكيان مستقل من الحكومة لأغراض تحديد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها **GAAP** ، وبالمثل فى عام 1984 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية **The Governmental Accounting Standards Board (GASB)** بغرض تحديد معايير محاسبية متعارف عليها للقطاع الحكومى . كلا الكيانين يتبعون عملية معينة فى وضع المعايير ، حيث يقوما بإجراء البحوث **Research** ووضع معايير مقترحة بشكل مبدئى مع دراسة مدخلات مقدمة من الأفراد المهنيين بتحديد تلك المعايير وأخيرا يقوما بوضع المعايير ، وأحيانا ما يتداخل عمل كل من المجلسين (**FASB & GASB**) مع عمل مجلس معايير المراجعة **Auditing Standards Board (ASB)** ، يتمثل عمل المجلسين فى وضع مبادئ المحاسبة التى تتضمن فن تسجيل وتصنيف وتلخيص والتقرير عن المعلومات المالية . أما مجلس معايير المراجعة فإن عمله يتمثل في وضع معايير المراجعة – التى تتضمن عملية جمع وتقييم أدلة إثبات كأساس للتعبير عن الرأى عن درجة إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتقرير عن ذلك .

3/2 تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القانونية

Regulation of Public Accounting Practice

حيث أن المحاسبين القانونيين قد إكتسبوا درجة عالية من المصداقية تاريخيا ، فإن مستخدمى تقارير المراجعة قد وضعوا إعتماد أكبر على عمل المراجعين بدرجة أكبر مما وضعتها المهنة ذاتها . على سبيل المثال فإن مستخدمى تقرير المراجعة يتوقعون من المراجعين أن يقوموا بإكتشاف كل من التحريفات الجوهرية العمدية وغير العمدية وأن يعدوا تقاريرهم فى وقت مناسب عندما يكون من المحتمل ألا تستمر الشركة ، إلا أن المراجعين لم يقوموا بتصميم مراجعتهم لتحقيق تلك الغاية وتنفيذ تلك المهام على وجه التحديد ، لذلك وجدت فجوة توقعات **Expectation Gab** بين ما يحاول المراجعون أن يؤدوه فى عملية المراجعة وتوقعات المستخدمين من عملية المراجعة .

وقد جذبت مشكلة فجوة التوقعات انتباه لجان الكونجرس فى عام 1970 نحو مراعاة ثلاثة أمور للتقصى فى مهنة المحاسبة القانونية . تركزت تلك الجوانب الثلاثة على مدى الحاجة الى التنظيم الحكومى لمنع القيام بعمليات مراجعة لا ترقى للمستوى القياسى ، الأمر الذى أدى الى التأثير الجوهرى على ضرورة قيام مهنة المحاسبة تنظيم نفسها ذاتيا **Self Regulation** .

فى عام 1985 قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بالإضافة الى أربعة تنظيمات أخرى بتشكيل لجنة قومية تركز على التقرير المالى المضلل **Fraudulent Financial Reporting** وأحيانا ما يطلق عليه بلجنة تريدواى **Trade way Commission** ، حيث درست اللجنة الطرق الخاصة بإلغاء

إصدار قوائم مالية مضللة للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة ، وقد تمثل الإقتراح الرئيسى للجنة فى أحداث تغيير فى معايير المراجعة تهدف الى الإعتراف بشكل أفضل بمسئولية المراجعين عن إكتشاف التقرير المالى المضلل بالإضافة الى تحسين عملية إيصال العمل المؤدى عن طريق المراجع، أثناء عام 1988 أصدر مجلس معايير المراجعة عشرة معايير كمحاولة لتخفيض فجوة التوقعات .

وقد وفرت إحدى الدراسات الحديثة التى قام بمسح للمستثمرين دليل إثبات عن إستمرار وجود فجوة التوقعات . تقريبا نصف الردود توقعت وجود تأكيد كامل ومطلق **Complete and Absolute Assurance** بأن المراجعين يتعين عليهم إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية ، وقد توقعت نسبة أكبر من 70% من الردود تأكيد مطلق بأن التحريفات الجوهرية التى ترجع الى الغش يجب أن يتم إكتشافها .

فى الوقت الحالى ساعد التنظيم الذاتى داخل مكاتب المراجعة (معايير الرقابة على جودة الأداء) وتنظيم فحص النظير (فحص مكاتب المراجعة لبعضها البعض) بالإضافة الى التنظيم العام قد حقق الأتى لمهنة المحاسبة :-

1- وضع متطلبات للتأكيد على الأفراد المؤهلين فقط هم الذين يسمح لهم بمزاولة مهنة المحاسبة .
2- تحديد مبادئ محاسبة متعارف عليها ومعايير لأداء خدمات المحاسبة والمراجعة .
3- تطوير برنامج للرقابة على جودة مزاولة مهنة المحاسبة القانونية .
4- ضرورة حضور المحاسبين المزاولين برامج تعليم مستمر .

5- حتمية مراجعة التزام المراجعين للمعايير المهنية بشكل دورى ومنتظم .
6- فرض عقوبات على المحاسبين المزاولين الذين يرتكبون ممارسات غير مقبولة .
7- الحفاظ على مستوى منافسة كافى بين مكاتب المحاسبة القانونية .

التنظيم داخل مكاتب المحاسبة Regulation Within the Firm

يجب أن يكون هناك تنظيم داخل مكتب المحاسبة القانونية للتأكد من أنها تتبع معايير المراجعة المتعارف عليها عند منافستها لمكاتب المحاسبة الأخرى فى أداء خدماتها . يتطلب تحقيق مستوى عالى من جودة الأداء والإشراف والرقابة المستمرة على التصرفات اليومية للشركاء والعاملين الآخرين فى مكتب المحاسبة القانونية .

لحسن الحظ فإنه بالنسبة لعديد من مكاتب المحاسبة يوفر الفخر **Pride** والإحتراف **Professionalism** الحافز الكافى لتحديد سياسات وإجراءات ملائمة بالإضافة الى الرقابة على الأنشطة اليومية ، بالإضافة لذلك فإن الخوف من خسارة السمعة والعقوبات المحتمل أن تصاحب رفع الدعاوى القضائية تحفز تلك المكاتب من تنظيم أنفسهم ذاتيا . ولاشك أن التنظيم الداخلى بمكاتب المحاسبة تعتبر النموذج الأكثر فعالية للتنظيم بسبب إمكانية التعامل مع المشاكل المرتبطة بالمستوى الذى عنده تحدث بشكل فورى وعند مستوى التفويض والسلطة الملائمة .

للتأكد من التمسك بمعايير مهنة المحاسبة على أساس فورى ويومى فإن كل مكتب محاسبة يحدد نظام من الرقابة على الجودة **System of Quality Control** ، ويعبر ذلك النظام عن مجموعة من السياسات والإجراءات

المصممة لتوفير تأكيد معقول بأن أداء مكتب المحاسبة يتمشى مع المعايير المهنية المقررة . هذا ولم يقم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بتحديد سياسات وإجراءات محددة يجب أن تتبع ولكنه بالأحرى أصدر مجموعة من معايير الرقابة على الجودة يتعين دراستها وأخذها فى الإعتبار عند تحديد خطة أو نظام الرقابة على جودة الأداء . يوضح الشكل رقم (1/4) عناصر معايير الرقابة على الجودة وبشرح أهداف كل معيار ، يعتمد تحديد طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات الرقابة على جودة مكتب المحاسبة على عديد من العوامل لعل أبرزها حجم المكتب ، درجة الإستقلال التشغيلى الذاتى المسموح به للعاملين بها ، طبيعة ممارسات وتطبيقات المكتب بالإضافة الى هيكلة التنظيمى ، بهدف توفير تأكيد معقول بأن نظام الرقابة على الجودة سوف يحقق أهدافه - يجب على مكتب المحاسبة والمراجعة أن يحدد المسئولية المرتبطة بتصميم وصيانة النظام ، وتوثيق وتوصيل سياساته وإجراءاته بالإضافة الى تقييم مدى الإلتزام بتلك السياسات والإجراءات . [1]

تنظيم فحص النظير Peer Regulation

غالبا ما يصف أعضاء مهنة المحاسبة القانونية بأنه يجب أن يتصف بأنه تنظيم ذاتى وتلقائى ، حيث يوحى ذلك بأن مكاتب المحاسبة القانونية تقوم بتنظيم ذاتها بأنفسها وليس بالإعتماد على جهات خارجية تنظم المهنة .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية في جمهورية مصر العربية ، بحث منشور في المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1996 .

شكل رقم (2/4)
عناصر الرقابة على الجودة

الإستقلال والنزاهة والموضوعية Independence, Integrity and Objectivity

يمثل الإستقلال والنزاهة والموضوعية أساس مزاولة مهنة المحاسبة القانونية ، حيث يجب أن تحدد مكاتب المحاسبة والمراجعة سياسة وإجراءات تهدف الى مد تلك المكاتب بتأكيد معقول بأن العاملين بها يحتفظون بالإستقلال فى كل الظروف المطلوبة ، ويؤدون كافة المسئوليات بنزاهة وإستقامة ويحتفظون بالموضوعية عند توليهم كافة مسئولياتهم المهنية . يتضمن الإستقلال Independence عدم التحيز Impartiality والذى يعترف بوجود مسئولية عن الصدق والشفافية والعدالة سواء للإدارة أو الملاك (كافة الأخرين الذين يستخدمون تقارير المراجعة أو خدمات مكتب المحاسبة) . فيجب أن يكون المكتب والعاملين به متحررين من أى إلتزام أو مصلحة مع العميل وإدارته وملاكه وتتطلب الإستقامة Integrity من موظفى مكتب المحاسبة أن يكونوا أمناء وغير متحيزين وذوى نزاهة Candid داخل حدود وقيود سرية معلومات العميل ، أما الموضوعية Objectivity فهى تعتبر حالة عقلية أو ذهنية تفرض إلتزام بعدم التحيز أو الأمانة الذهنية والخلو من وجود تعارض فى المصالح Conflicts of Interest .

إدارة العاملين بالمكتب Personnel Management

وهى تتضمن أنشطة معينة وتوزيع وتخصيص العاملين على مهام المراجعة ، والتطوير المهنى بالإضافة الى الترقية Advancement . ويجب أن توفر تلك السياسات والإجراءات تأكيد معقول بالآتى :-

- أنه قد تم تعيين أعضاء المكتب بشكل ملائم يمكنهم من أداء المهام المطلوبة بكفاءة .

- أنه قد تم تخصيص العمل وتوزيعه على أفراد لديهم تدريب وكفاية فنية مطلوبة فى الظروف المعتادة .

- أنه قد تم مشاركة الأفراد بالمكتب فى أنشطة التطوير المهنى التى تمكنهم من إستيفاء كافة المسئوليات المقررة .

- أنه قد تم ترقية الأفراد المختارين الذين لديهم جوانب التأهيل الضرورية للوفاء بالمسئوليات التى يجب أن يتحملوها .

يجب أن توفر السياسات والإجراءات المرتبطة بقبول والحفاظ على إستمرار العملاء ومهام المراجعة تأكيد معقول :-

1- بأن تم تدنيه إحتمال الإقتران بعملاء تنقص إدارتهم النزاهة والإستقامة المطلوبة .

2- بأن يأخذ مكتب المراجعة والمحاسبة المهام والإرتباطات التى يتوقع أن يؤديها ويتممها بكفاية مهنية معقولة .

3- بأن يتم دراسة المخاطر المرتبطة بتقديم خدمات مهنية بشكل ملائم فى الظروف المحيطة .

أداء المهام Engagement Performance

حيث يجب أن توفر سياسات وإجراءات أداء المهام تأكيد معقول بأن العمل المؤدى عن طريق أعضاء فريق عمل المراجعة يتمشى مع المعايير المهنية - والمتطلبات التنظيمية ومعايير مكتب المحاسبة القانونى الخاصة برقابة جودة الأداء . ويتضمن أداء المهام التصميم والتنفيذ الكلى للمهمة كما يتضمن أيضا توفير ترتيبات الحصول على إستشارات عند مواجهة أمور غير عادية .

المتابعة والرقابة Monitoring

وهى تتضمن التقييم المستمر بهدف توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات القابلة للتطبيق لكل عنصر من العناصر الأخرى للرقابة على الجودة قد تم

تصميمها بشكل ملائم وتطبيقها بشكل فعال . ويجب أن تقوم مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمتابعة والرقابة على :-

أ - ملائمة وكفاية سياساتها وإجراءاتها .

ب- ملائمة أساليب المساندة والمدعمة لممارساتها .

جـ- فعالية أنشطة تطوير الأفراد والعاملين بها .

ء - الإلتزام مع السياسات والإجراءات المقررة .

يفضل المحاسبون القانونيون التنظيم الذاتى **Self-Regulation** عن أى نوع آخر من التنظيم حيث يعتقد المحاسبون القانونيون أن الجهات الخارجية لا يتفهمون أو يدركون المهنة بالكامل ، علاوة على ذلك فإنهم يعتقدون بأن التنظيم عن طريق الجهات الخارجية تتسم بأنها عملية سياسية والتى لا تؤدى الى توفير معايير ملائمة يمكن تطبيقها .

وتقوم مهنة المحاسبة العامة بتنظيم ذاتها عن طريق توفير المعايير والإشراف على تطبيقها للتأكيد على أن أعضاء المهنة يقدمون خدماتهم بأعلى مستوى من الجودة ، كما أن تحديد دستور للسلوك المهنى **Code of Professional** وتعزيز التمسك به يمثل أحد مظاهر التنظيم النظير **Peer Regulation** ، وقد ساهم مجلس معايير المراجعة فى التنظيم النظير عن طريق تحديد معايير يجب على مكاتب المحاسبة إتباعها . وتتطلب لوائح وقواعد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى من أعضائها الممارسين لمهنة المحاسبة العامة أن يزاولوا عملهم فى مكاتب تدرج فى سجل يخضع لبرامج متابعة ورقابة معترف بها للمزاولة . فى عام 1996 فإن تلك البرامج المتاح الحصول عليها للمكاتب كانت ترتكز على إما فحص النظير **Peer Review**

(مراجعة مكاتب المحاسبة لبعضها البعض) والتى يتم إدارتها عن طريق مجلس فحص النظير بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو فحص للنظير يتم إدارته عن طريق جمعيات المحاسبة العامة بالولاية .

قسم مكاتب المحاسبة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى

تم تخصيص قسم بالمجمع يمثل مكاتب المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات العامة المسجلة بالبورصة وتخضع لرقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، كما تم تخصيص قسم أخر لمكاتب المحاسبة التى تقوم بمراجعة الشركات الخاصة غير المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ، وعموما يكون لمكاتب المحاسبة العامة الخيار فى الإنضمام لأيا من القسمين ، حيث أن مكتب المحاسبة الذى يقوم بمراجعة شركة واحدة أو أكثر من الشركات العامة يتعين عليه أن ينضم لقسم مكاتب المراجعة المرتبطة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية .

بصفة عامة لكل قسم من الأقسام متطلبات للعضوية بالإضافة الى السلطة فى فرض عقوبات ضد الأعضاء الذين لا يلتزمون مع المعايير المقررة . كثيرا من متطلبات العضوية لكلا القسمين تم تحديدها لتعزيز جودة مزاولة مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد تم توضيح متطلبات العضوية لمكاتب المحاسبة المنظمة الى قسم المزاولات المرتبطة وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية فى الشكل الإيضاحى رقم (2/5) ، وتعتبر المتطلبات الثلاثة الأولى فقط هى التى تمثل متطلبات العضوية فى قسم المزاولة على الشركات الخاصة ، بالإضافة الى دراسة نظام رقابة الجودة لمكاتب المحاسبة فإن فريق فحص النظير يقوم بتنظيم إلتزام المكاتب بمتطلبات العضوية للقسم .

شكل رقم (2/5)

متطلبات العضوية لمزاولة المهنة فى قسم الشركات

التى تخضع لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية

1- معايير الرقابة على الجودة Quality Control Standards

حيث يجب على مكتب المحاسبة أن يوافق ويتمسك بمعايير الرقابة على جودة الأداء .

2- التعليم المستمر Continuing Education

يجب أن يقضى كافة المهنيين على الأقل عشرين ساعة من التعليم المستمر سنويا وعدد 120 ساعة خلال فترة 3 سنوات .

3- فحص نظير إلزامى Mandatory Peer Review

يجب أن يخضع كل مكتب محاسبة لفحص ممارساته للمحاسبة والمراجعة عن طريق فريق فحص مؤهل كل ثلاثة سنوات .

4- تدوير الشريك Partner Rotation

قد يتم تحديد شريك لعملية المراجعة بالنسبة لمهمة مراجعة إحدى الشركات الخاضعة لهيئة تداول الأوراق المالية لمدة سبعة سنوات متعاقبة فقط على ألا يعود لتحمل مسئولية ذات الحالة الا بعد مرور سنتين على الأقل .

5- فحص متزامن للشريك Concurring Partner Review

يجب أن يقوم أحد شركاء المراجعة بخلاف شريك مهمة المراجعة بفحص مهمة مراجعة تلك الشركات العامة ، ويجب أن يتزامن ذلك الفحص مع تقرير المراجعة قبل إصداره .

6- خدمات محظورة Prohibited Services

يجب ألا يقوم المكتب بأداء أنواع معينة من خدمات الإستشارة لعملاء المراجعة الخاصة بالشركات العامة ، وتتضمن تلك الخدمات المساعدة فى الإندماج أو الشراء بأتعاب محددة بتعيين المسئولين التنفيذيين ، والخدمات الإكتوارية لشركات التأمين .

7- أتعاب الإستشارات Consulting Fess

يجب أن يقوم المراجعون بإعداد تقرير الى لجنة المراجعة أو الى مجلس المديرين لكل عميل مراجعة عن أنواع الإستشارات المؤداه للعميل أثناء فترة المراجعة مبينا إجمالى الأتعاب المرتبطة بأداء تلك الخدمات .

8- الإختلافات فى الرأى Disagreements

يجب أن يعد المراجع تقريرا الى لجنة المراجعة ومجلس المديرين لدى عميل المراجعة يوضح فيه طبيعة الإختلافات فى عدم الرأى مع الإدارة بشأن أمور المحاسبة والإفصاح والمراجعة التى أدت الى إصدار تقرير برأى متحفظ على القوائم المالية لعميل المراجعة .

9- حد أدنى من قيمة ومقدار التأمين Minimum Amount of Insurance

يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تحتفظ بمقدار من التأمين يغطى المسئولية على المحاسبين .

فحص النظير Peer Review

يتمثل الهدف الرئيسى لفحص النظير فى تحسين مزاولة المحاسبة العامة ، ويتم أداء فحص النظير عن طريق فريق حيادى من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بغرض تقييم إلتزام مكتب محاسبة أخر بنظام الرقابة على جودة

الأداء . وطبيعيا فإن المكتب محل الفحص يقوم بإختبار المكتب الذى يقوم بأداء فحص النظير ، ومع ذلك فإن مكاتب المحاسبة قد تطلب من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أن يختار المكتب الذى يقوم بالفحص ، ويقوم الأخير بإصدار تقرير يذكر فيه الإستنتاجات والتوصيات ، وتكون تقارير فحص النظير متاحة للجمهور طرف المجمع . كثيرا من المكاتب التى تكون قد شاركت فى فحص النظير تشير الى أن مزاولات مكتبها قد تم تحسينها كنتيجة لتلك العملية .

وفى الحقيقة أشارت نصف الردود فى إحدى الدراسات المسحية الحديثة الى أن عملية فحص النظير ينتج عنها قيمة وعوائد أكثر من تكلفتها .

تركيز قسم مكاتب المحاسبة المنظم لقسم مزاولات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية على الجودة :

أدى وجود قسم مزاولات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الى خلق مجموعتين تركزان على جودة مراجعة أعضائها : أولهما لجنة الإستفسار عن رقابة الجودة وثانيهما مجلس الإشراف العام .

لجنة الإستفسار عن الرقابة على الجودة

خلال ثلاثين يوم من إستلام أى شكوى ، فإن أعضاء قسم المزاولة مهنة تنظيم تداول الأوراق المالية يجب أن يعدون تقرير الى لجنة الإستفسار عن الرقابة على الجوذة Quality Control Inquiry Committee (QCIC) .

التنظيم العام Public Regulation

تعتبر هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC ، والمحاكم ومجلس المحاسبة بالولاية مسئولين عن التنظيم العام لمهنة المحاسبة العامة وممارستها، ويتمثل الهدف من التنظيم العام فى حماية جمهور المستثمرين من الغش Fraud ، والإهمال الجسيم Gross Negligence والفشل فى الإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات المرتبطة بالمراجعة الحيادية للقوائم المالية .

4/2 معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS إرشادات فكرية ملزمة حيث يتعين على المحاسبين القانونيين الإلتزام بها عند أداء عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية ، وتؤثر تلك المعايير على الجودة ، فتلك المعايير لا تدرس مشاكل مراجعة معينة وانما الأحرى أنها تمثل إطار عمل شامل لعملية مراجعة القوائم المالية ، يوضح الشكل رقم (2/6) معايير المراجعة المتعارف عليها .

وقد إختار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تسعة معايير فى عام 1948 ووافق على المعيار العاشر فى عام 1949 . على الرغم من أن تلك المعايير قد خضعت للتعديل من ذلك الحين الا أن الجوهر الأصلى لها ما زال كما هو ، بالإضافة لذلك فإن المجمع قد أنشأ ثلاثة كيانات متعاقبة تضع معايير المراجعة هى :-

1- لجنة عن إجراءات المراجعة من عام 1939 - 1972 .

2- لجنة تنفيذية عن معايير المراجعة من عام 1972 - 1978 .

3- مجلس معايير المراجعة من عام 1978 حتى الآن .

شكل رقم (2/6)

معايير المراجعة المتعارف عليها عموما

معايير عامة

1- يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص لديهم تدريب فنى وكفاءة كافية كمراجع .

2- يجب أن يكون لدى المراجع إتجاه فكرى وعقلى حيادى ومستقل ويحافظ عليه فى كافة الأمور المتعلقة بعملية الفحص .

3- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميدانى :

1- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكافى ، فضلا عن توافر اشراف ملائم عن أعمال المساعدين .

2- يجب أن يتم الحصول على فهم كافى بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة وبهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى يتعين أداؤها .

3- يجب الحصول على قدر كافى وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات .. وغير ذلك ، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة .

معايير إعداد التقرير :

1- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .

2- يجب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات فى السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة .

3- يجب أن يتم النظر الى أن الإفصاحات المعرفية فى القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول الا اذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

4- يجب أن يحتوى التقرير اما على رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأى على القوائم المالية .

وقد كلف المجمع مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) بالآتى :-

1- نشر المعايير والإجراءات التى يجب أن يتبعها أعضاء المجمع .

2- توفير تفسيرات Interpretations وإرشادات Guidelines أو مساعدات أخرى للمراجعين فى التقيد بتلك المعايير .

يعتبر مجلس معايير المراجعة إذن هو المسئول عن وضع معايير المراجعة بالإضافة الى إجراءات المراجعة التى يتبعها أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وتعرف تلك المعايير والإجراءات طبيعة ونطاق مسئوليات المراجعين ، كما أنها توفر إرشادات لتنفيذ واجبات المراجعة .

بالإضافة لذلك فقد وضعت إحدى اللجان المستقلة بمجمع المحاسبين الأمريكى معايير للخدمات التى يقدمها المحاسبون القانونيون المرتبطون بالقوائم المالية غير المراجعة للشركات غير العامة ، فتعتبر لجنة خدمات المحاسبة والفحص التحليلى مسئولة عن إصدار إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) .

وقد إتبع مجلس معايير المراجعة عملية معينة فى تطوير تلك المعايير هى:-

1- التحديد Identification

قد يتم تحديد مدى الحاجة الى إصدار معيار (أو نشرة) من عدة مصادر أهمها الدعاوى القضائية ، الضغوط من التنظيمات القانونية ، أو تعليقات المحاسبين المزاولين ، أيا كان المصدر يتم الإعتراف بالعنصر الشائع كحاجة لإصدار إرشاد معين فى مجال محدد .

2- البحوث Research

يتم تقييم شكل الإرشاد المطلوب من خلال تحليل المشاكل وتجميع البيانات عن المزاولة القائمة ، وفحص الأدبيات والدراسات الحالية وتطوير المداخل البديلة ، وتتمثل تلك الخطوة فى مزج مجهود أعضاء المجمع وفريق عمل من المزاولين .

3- الدراسة Consideration

يتم مناقشة النشرة المقترحة عن طريق المجلس ويتم تقييم البدائل ، حيث يقوم فريق العمل بتقديم مسودة للمناقشة ويتم مراجعتها فى ضوء الجدال والإنتقادات والمقترحات من خلال إجتماعات وجلسات علنية مقترحة ، حيث يتم تعديل المسودات المبدئية عديد من المرات .

4- النشرة المبدئية Exposure

يجب أن يتم الموافقة على النشرة المقترحة كمسودة عن طريق 10 من الأعضاء البالغين 15 عضوا ، ويتم توزيع المسودات المبدئية للتعليق من جانب مكاتب المحاسبة القانونية مع أعضاء المجمع والمنظمين والجهات المهتمة الأخرى بالإضافة الى أى فرد يطلب أو يرغب فى المشاركة . عادة ما يتم توزيع 7000 نسخة تقريبا ، ويتم السماح بإبداء التعليقات كتابة خلال 90 يوما على الأقل من تاريخ إرسالها .

5- إصدار المعيار Issuance

يتم فحص كافة التعليقات عن طريق مجلس معايير المراجعة ، حيث يتم تقييم أى أمور تم طرحها فى التعليقات ولم تكن قد تم دراستها سابقا ، أن الغرض من النشرة المبدئية يتمثل فى تحديد الأمور التى يتعين فحصها ، والتى لم يتم دراستها ، فالنشرة المبدئية لا يتم عملها لتقييم شعبية الإرشاد المقترح ، ويتم الموافقة على النشرة المبدئية عن طريق عشرة من أعضاء المجلس ، بعد ذلك يتم إصدار النشرة فى سلسلة مرقمة لإيضاحات معايير المراجعة .

6- التنفيذ والتطبيق Implementation and Application

عادة ما تسفر النشرة النهائية عن إيضاحات للطريقة التى عن طريقها يمكن لمكاتب المحاسبة القانونية تطبيقها بشكل صريح عند مزاولتهم لعملية المراجعة ، وقد يطرح تطبيق النشرة فى العمل الميدانى مشاكل أخرى جديدة قد تؤدى الى إصدار تفسيرات ، وربما قد تؤدى الى تحديد مدى الحاجة الى إصدار نشرة جديدة أخرى .

وقد عين مجلس مديرى المجمع الأمريكى خمسة عشر عضوا لمجلس معايير المراجعة وهم جميعا محاسبون قانونيون ، ويتم تدويرهم كل ثلاثة سنوات .

يتضمن الأعضاء خمسة أفراد من مكاتب المحاسبة الستة الكبيرة ، وأحد الأعضاء من الجامعات والباقى من مكاتب المحاسبة الأخرى بخلاف المكاتب الستة ، ويكرس الأعضاء متوسط 800 ساعة سنويا فى العمل بالمجلس ، وهؤلاء الأعضاء ليسوا موظفين فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى الا أنهم يتم تعويضهم عن النفقات المرتبطة بعملهم فى المجلس .

ويعتبر مجلس معايير المراجعة ASB أحد أجزاء قسم معايير المراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى والذى يقوم بإصدار أنواع عديدة من النشرات المرتبطة بالمراجعة وخدمات إبداء الرأى كما هو موضح بالشكل رقم (2/7) .

شكل رقم (2/7)

النشرات التى يصدرها قسم معايير المراجعة

العنوان	الغرض
إيضاحات عن معايير المراجعة (SAS) Statements on Auditing Standards (SAS) .	توفير إرشادات عن تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك الإيضاحات ملزمة فى ظل دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن طريق المجمع .
تفسيرات إيضاحات معايير المراجعة Interpretation of SASS .	توفير إرشادات عن تطبيق إيضاحات معايير المراجعة فى ظل ظروف معينة .
إرشادات المراجعة والمحاسبة Auditing and Accounting Guides .	توفير إرشاد ملزم عن مراجعة كيانات معينة فى صناعات متخصصة .
قوائم بموقف قسم معايير المراجعة ودراسات إجراءات المراجعة . Statements of Position .	ملحق أو تعديل لإرشادات المراجعة والمحاسبة .
مقالات عن بحوث المراجعة .	توفير معلومات إضافية لمساعدة المراجعين فى تقييم مشاكل المراجعة .
دراسات عن إجراءات المراجعة .	تحديث معلومات مكاتب المحاسبة القانونية عن التطورات فى تطبيق إجراءات المراجعة .
إيضاحات عن معايير خدمات إبداء الرأى Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAEs).	توفير إرشادات ملزمة للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بخدمات إبداء رأى .
إيضاحات عن معايير خدمات المحاسبة والفحص Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARSs) .	توفير إرشاد للمحاسبين القانونيين عن جمع وإعداد وفحص القوائم المالية للشركات غير العامة .

وفى عام 1972 تم تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها ونشرات المراجعة التى أصدرتها لجنة إجراءات المراجعة فى إيضاحات عن معايير المراجعة (Statements on Auditing Standards (SASs ، وتعتبر تلك الإيضاحات تفسيرات لمعايير المراجعة بغرض تمكين المراجعين من تنفيذ تلك المعايير المتعارف عليها ، وتمثل تلك الإيضاحات الحد الأدنى لمعيار الأداء ويتعين أن يبرر أى مراجع الموقف عند الخروج عنها ، وقد اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تفسيرات لتلك الإيضاحات وتوفير مساعدة فنية عند تطبيقها . وعلى الرغم من أن التفسير يعتبر رسميا أقل من ناحية الإلزام والتقييد من الإيضاحات الا أن المراجع أيضا يجب أن يبرر أى خروج عن ما تشير اليه تلك التفسيرات .

وقد يتم الإشارة لمعيار المراجعة إما عن طريق رقم محدد لذلك المعيار عند بداية إصداره على سبيل المثال إيضاح معيار المراجعة رقم (58) (SAS 58) أو عن طريق رقم القسم كجزء من تجميع معايير المراجعة على سبيل المثال القسم رقم 420 (AU 420) ، ويتم ترقيم التفسيرات فى تتابع تجميع معايير المراجعة ، حيث يتم تحديد عدد من أربعة أرقام يبدأ بالرقم (9) للإشارة الى التفسير ، فى حين أن الأرقام الثلاثة الأخرى تمثل القسم الذى تفسره .

بصفة عامة تستمد إيضاحات معايير المراجعة (SASs) سلطتها وإلزامها من تطبيق القاعدة رقم (202) من دليل أو سلوك المهنة Code of Professional Conduct ، وتعتبر معايير المراجعة المتعارف عليها وإيضاحاتها الحد الأدنى لمعايير الأداء بالنسبة للمراجعين ، ويمكن تبويب إيضاحات معايير المراجعة برقمين مميزين هما رقمى الإيضاح والقسم (SAS and AU Number) ، حيث

يطبق رقم SAS فى ترتيب يعتمد على المعيار الذى تم إصداره عن طريق مجلس معايير المراجعة ، أما رقم AU فهو يتبع نظام التجميع لمجمع المحاسبين القانونيين فى مجلدات وحيث يعتمد تبويب المعيار على علاقته بالأنواع التالية بأرقام بين أقواس تمثل القسم على النحو التالى :-

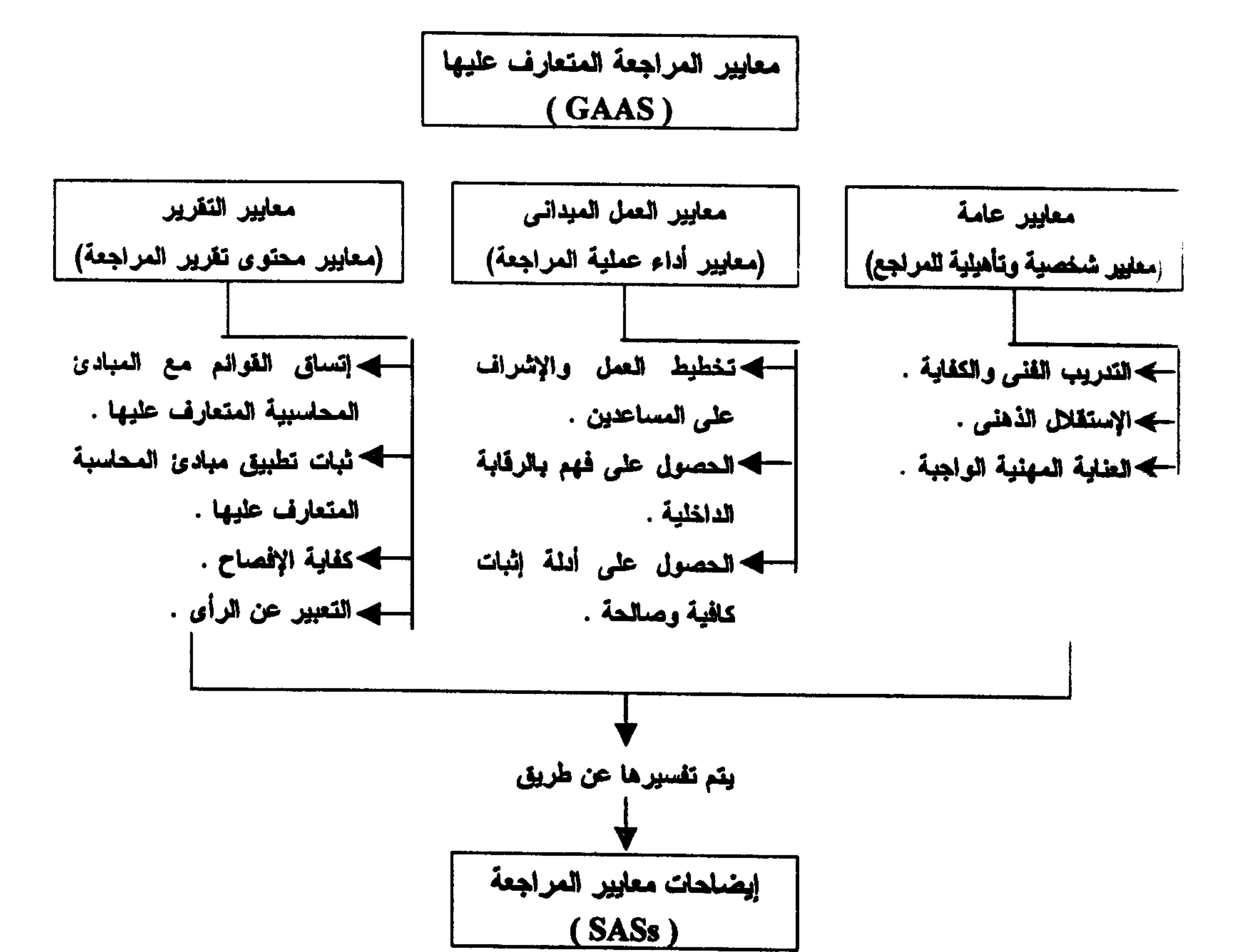
- المقدمة (100) .
- المعايير العامة (200) .
- معايير العمل الميدانى (300) .
- المعيار الأول والثانى والثالث من معايير إعداد التقرير (400) .
- المعيار الرابع لإعداد التقرير (500) .
- الأنواع الأخرى من التقارير (600) .
- موضوعات خاصة (700) .
- مراجعة الإلتزام (800) .
- تقارير خاصة للجنة إجراءات المراجعة (900) .

على سبيل المثال فإن إيضاح معيار المراجعة رقم (58) بعنوان تقارير عن القوائم المالية المراجعة يتم تبويبه أيضا فى مجلدات تحت قسم رقم 508 من تجميع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AU 508) .

ويمكن تبويب معايير المراجعة المتعارف عليها الى ثلاثة مجموعات : معايير عامة ومعايير للعمل الميدانى بالإضافة الى معايير إعداد تقرير المراجعة، ويوضح الشكل رقم (2/8) تلك المعايير .

شكل رقم (2/8)

ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها



المعايير العامة General Standards

تطبيقا لإيضاح معايير المراجعة المتعارف عليها رقم (1) القسم رقم 150 (SAS No. I-Au 150) توجد ثلاثة معايير عامة يتم تطبيقها على كل مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة ، تتضمن تلك المعايير العامة معايير التدريب والكفاية الفنية ، الإستقلال والعناية المهنية الواجبة .

1- معيار التدريب الفنى والكفاية Technical Training and Proficiency

يتوقع أن يكون لدى المراجعين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والمراجعة . يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسئولية على المراجعين فى إستيفاء متطلبات التدريب والكفاية من خلال التعليم والخبرة فى مجال المراجعة . [1]

يتضمن التدريب الفنى والكفاية ليس فقط التعليم الرسمى وإنما أيضا خبرة المراجع بالمهنة ، فإذا كان يتعين على المراجعين أن يكون لديهم تعليم رسمى فى المحاسبة والمراجعة ، فإنهم أيضا يجب أن يحصلون على معرفة وكفاية مهنية فى المجال الميدانى ، بالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أن يكون على علم بأية تطويرات جديدة فى المحاسبة والمراجعة وأنشطة وأعمال المنشأة ، كما يجب عليهم تطبيق أى نشرات ملزمة جديدة فى مجال المحاسبة والمراجعة عند إصدارها . وتعتبر الحاجة الى التعليم المهنى المستمر متطلب أساسى فى معظم الحالات (بل أن التعليم المستمر يعتبر متطلب رئيسى للعضو فى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى) .

بإختصار يجب أن يحصل المراجع على تعليم رسمى بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة الى الخبرة العملية والتعليم المستمر ، الأمر الذى من شأنه توفير التدريب الفنى والكفاية للعمل كمراجع ، بجانب ذلك يتعين إلمامهم بأنشطة العميل بجانب إلمامهم بأمور المحاسبة والمراجعة .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد والتجارة) ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، القاهرة ، 1995 .

2- الإستقلال (الحياد) Independence

يتطلب المعيار الثانى من المعايير العامة أن يتوافر للمراجع الإستقلال والحياد فى الإتجاه الذهنى أثناء أداء عملية المراجعة . يعتمد ذلك الإستقلال على عاملين هما :- الطبيعة الأساسية للمراجع وإدراك الجمهور لما إذا كان المراجع مستقلا أم لا . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لأحد الشركات التى يكون فيها للمراجع مصلحة مالية مباشرة (على سبيل المثال تملك أسهم عادية) ، فقد يكون المراجع أمينا من الناحية الذهنية حيث لن يسمح بتأثير مثل تلك العلاقة على حياده ، رغما عن ذلك ففى تلك الحالة فقد يكون المراجع فى الحقيقة حياديا ، إلا أن الجمهور العام يدرك أنه من المحتمل ألا يكون المراجع حياديا ، فالمراجع يجب ألا يكون مستقلا فى الحقيقة فقط بل أيضا فى المظهر .

فإستقلال المراجع يجب أن يكون فى الحقيقة والمظهر In fact and Appearance ، حيث يكون مستقلا وموضوعا ، ويتمثل الإستقلال فى الحقيقة فى الأمانة الفكرية أو العقلية ، أما الإستقلال فى المظهر فيتمثل فى أن يبدو للآخرين مستقلا كذلك ، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية إلتزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاكه ، والإستقلال يكون من الأهمية بمكان للإحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنة المراجعة .

ولذلك فقد تضمن دليل آداب سلوك المهنة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى مزيد من الإرشادات التى توفر الإستقلال للمراجع ، فضلا عن أن نشرة معايير رقابة جودة الأداء لشركات ومكاتب المراجعة توفر الإرشادات اللازمة لمساعدة تلك المكاتب فى المحافظة على الإستقلال فى المظهر .

3- العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند إدارة عملية المراجعة ، ويرتبط ذلك المفهوم فى أى مهنة بمفهوم الممارس الحريص The Prudent Practitioner Concept والذى يمثل المقياس الذى فى ضوءه يتم تقييم ممارسة أى مهنة ، فالممارس الحريص هو ذلك الذى يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال ، فالمراجع الحريص هو ذلك الذى يفترض أن يكون لديه معرفة بفلسفة وممارسة عملية المراجعة ، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة والشائعة للمراجع الحياد المعقول .

فيجب على المراجع ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية المراجعة الى أداء إجراءات المراجعة خلال مرحلة العمل الميدانى الى إصدار تقرير المراجعة . وتتطلب العناية المهنية الواجبة من المراجع أن يمارس الشك المهنى Professional Skepticism ، وقد عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (82) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية Consideration of Fraud in A financial Audit الشك المهنى بأنه عبارة عن إتجاه يتضمن ذهن وعقل إستجوابى شكاك Questioning Mind وتقييم إقتصادى Critical Assessment لأدلة إثبات المراجعة .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية لتأثير إستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وإختيار إستراتيجيات المراجعة اللاحقة ، بحث منشور بمجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، 2000 .

أيضا أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (82) الى أن ممارسة المراجع للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance بأن القوائم المالية خالية من أى تحريف جوهرى . فالمراجع يجمع أدلة الإثبات التى توفر أساس معقول لتكوين رأيه ، يتم فحص أدلة إثبات المراجعة على أساس إختبارى الأمر الذى يتطلب حكم مهنى بخصوص المجالات محل الإختبار فضلا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى يتعين أداؤها . وتلك الإختبارات فقط يمكن أن توفر تأكيد معقول وليس مطلق .

عموما ان مفهوم العناية المهنية الواجبة يعتمد على فرض إلتزامات مهنية قبل الطرف الثالث – بماذا يجب أن يعمله المراجع وكيفية أداءه ذلك العمل – بنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره من المراجعين فى نفس الظروف والمجال .

ويعترف مفهوم العناية المهنية الواجبة بأن المراجع – كأى إنسان أخر – معرض للخطأ فى التقدير والحكم ، وتلك الأنواع من الأخطاء تحدث فى كل المهن ، فالمراجع يؤدى خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوم من الخطأ ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة . وهذا ما أكدته العديد من القضايا المرفوعة أمام القضاء ضد المراجعين .

معايير العمل الميدانى Field Work Standards

حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (1) القسم رقم (150) ثلاثة معايير للعمل الميدانى يجب أن يلتزم بها المراجع عند الأداء الفعلى لعملية مراجعة

القوائم المالية الحيادية. تتمثل تلك المعايير فى معايير التخطيط والإشراف ، والرقابة الداخلية بالإضافة الى معايير أدلة الإثبات الكافية والصالحة .

معايير الإشراف والتخطيط Planning and Supervision

يشير إيضاح معايير المراجعة رقم (21) الى أن التخطيط الكافى يشمل معرفة المراجع وتفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيم الإدارة ، ونوع منتجاته أو الخدمات التى يقدمها وهيكل رأس المال ، والصلة مع الأطراف ذوى العلاقة التى لها مصلحة مشتركة مع العميل ، وطرق الإنتاج والتوزيع ، كما يجب معرفة المبادئ المحاسبية التى يتبعها العميل ، ويجب أن يحدد المراجع مقدما مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ومستوى الأهمية النسبية ، والظروف التى قد تدعو الى التوسع فى إختبارات المراجعة . بإختصار يجب على المراجع أن يحصل على معلومات كافية عن المشروع تمكنه من تخطيط عملية المراجعة وتنفيذها بشكل كافى ، وعموما فإن تخطيط عملية المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق العملية ذاتها ، ويتطلب ذلك إعداد برنامج مراجعة يوضح إجراءات المراجعة التى يتم إتباعها ومن الذى يتولى تأديتها عند إجراء عملية المراجعة .

وعلاوة على ذلك فحيث ان أعضاء فريق المراجعة بوجه عام لديهم درجات متفاوتة من الخبرة فى المراجعة (حيث أن بعض منهم قد يكون من غير ذوى الخبرة نسبيا) ، من ثم فإنهم يجب أن يتم الإشراف عليهم بشكل كافى ، ويجب أيضا أن يتم إستخدام إشراف إضافى آخر لتعويض الأعضاء من ذوى عدم الخبرة . بصفة عامة يتضمن الإشراف توجيه المساعدين

القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف المراجعة ، وتحديد ما إذا كانت تلك الأهداف قد تحققت فى نهاية العمل الميدانى أم لا .

الرقابة الداخلية Internal Control

عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (55) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Internal Control in A financial Statement Audit** والتى عدلت بالإيضاح رقم (78) اصطلاح الرقابة الداخلية **Internal Control** بأنه عبارة عن العملية التى تصممها إدارة الشركة لتوفير تأكيد معقول بأن أهدافها قد تحققت فى المجالات التالية :- (1) إمكانية الإعتماد (مصداقية) على التقرير المالى ، (2) فعالية وكفاءة أعمالها ، (3) الإلتزام بالقوانين واللوائح المقررة ، وتعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات أهمية كبيرة فى المراجعة حيث أنها تمثل الأداة التى تستخدمها المنشأة فى تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بطريقة يمكن الإعتماد عليها .

يتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بالحصول على فهم كافى بنظم الرقابة الداخلية ، ولاشك أن وجود نظم رقابة داخلية جيدة من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها من خلال إختبارات المراجعة الأخرى والعكس صحيح ، حيث أن نظم الرقابة الداخلية الضعيفة سوف تشير حتما الى الإحتمال المتزايد للإعتماد الأقل على المعلومات المالية كما أنه يزيد مقدار أدلة الإثبات التى يجب أن يجمعها المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى .

فالمعيار الثانى يوضح الغرضين وراء فحص نظم الرقابة وتقويمها ، حيث يتمثل الهدف الأول من تحديد مدى الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ذاتها ، أما الهدف الثانى فهو تحديد مدى إختبارات المراجعة التى سيؤديها المراجع حتى يمكنه الإقتناع بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة يتأثر بالضرورة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة .

أدلة الإثبات الكافية والصالحة Sufficient Competent Evidential Matter

تعبر عملية المراجعة عن الفحص الإنتقادى الذى يتطلب جمع أدلة الإثبات ، فلكى يكون المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يتعين أن يقوم بجمع وفحص وتقييم هذه الأدلة ، وعادة ما يمارس المراجع حكمه المهنى الشخصى فى سبيل تحديد ملائمة تلك الأدلة ومدى موضوعيتها والتوقيت المناسب فى الحصول عليها بالإضافة الى علاقتها بالنتيجة المرتبطة بالعدالة الشاملة للقوائم المالية .

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وصالحة قبل التعبير عن رأيه فى القوائم المالية . وترتبط كفاية **Sufficiency** أدلة الإثبات بمقدار **Quantity** ونوعية **Quality** أدلة إثبات المراجعة التى يتم الحصول عليها ، فحتى يتم تحديد ما إذا كان دليل الإثبات كافى أم لا ، يتعين على المراجع أن يمارس حكمه الشخصى فى تحديد ما مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وما هى نوع أدلة الإثبات المطلوبة وذلك تأسيسا على طبيعة البند محل الفحص والأهمية النسبية للأخطاء والغش المحتمل ، ودرجة المخاطر المرتبطة بالإضافة الى أنواع وصلاحية **Competence** أدلة الإثبات المتاحة .

عموما إقتناع المراجع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها بالإضافة الى جودتها ، فيجب أن تكون الأدلة كافية **Sufficient** ويقصد بذلك أن تكون الكمية المتاحة كافية لتدعيم وتأكيد رأى المراجع ، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وصلاحية **Competent** ، وحتى يكون كذلك يجب أن يكون ملائم **Relevant** وفعال **Valid** ، وموثوق فيه **Reliable** وتعتمد فعالية دليل الإثبات على موضوعيته وخلوه من التحيز الشخصى ومدى قابليته للقياس الكمى .

وبالطبع فإن إتسام دليل الإثبات بخصائص الكفاية والملائمة والفعالية يوفر للمراجع كثيرا ما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية ، ولاشك أن هناك أدلة إثبات أكثر صلاحية وأكثر كفاية من غيرها من الأدلة الأخرى ، حيث أن أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من أشخاص خارج المنشأة تعتبر بوجه عام أكثر صلاحية من تلك التى يتم الحصول عليها من أشخاص داخل المنشأة ، كما أن كمية صغيرة من الأدلة قد تكون ذات جودة وصلاحية منخفضة .

معايير إعداد التقرير Standards of Reporting

حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (1) القسم رقم (150) أربعة معايير للتقرير بهدف توفير إرشادات للمراجع عند إعداد تقرير المراجعة . تتعلق تلك المعايير بدراسة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، الثبات ، الإفصاح بالإضافة الى التعبير عن الرأى .

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :-

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يعبر المراجع عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) أم لا فى تقرير المراجع الحيادى . وقد تم تعريف تلك المبادئ فى إيضاح معايير المراجعة رقم (69) بعنوان مغزى عرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها The Meaning of Present Fairly in Conformity With GAAP بأنها تعنى إصطلاح محاسبى فنى يتضمن الأعراف Conventions والقواعد Rules والإجراءات Procedures الضرورية لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت محدد ، وتتضمن تلك المبادئ ليس فقط النشرات الملزمة مثل نشرات البحوث المحاسبية أو أراء مجلس المبادئ المحاسبية أو إيضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية ، وإنما أيضا يشتمل على الطرق والإجراءات ذات القبول العام فى المحاسبة .

وتعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذى يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية وذلك اذا ما كانت تلك القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، إلا أنه قد يحدث أحيانا أن تعرض تلك القوائم معلومات أخرى كالتدفق النقدى أو الأصول والخصوم الناتجة من العمليات النقدية ، وفى تلك الحالة توجد أربعة أسس شاملة ومقبولة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد يستخدمها المراجع كمعيار للحكم على صدق وعدالة تلك القوائم المالية ، وتتمثل تلك الأسس التى حددها إيضاح معيار المراجعة رقم 62 ، 77 إستخدام الأساس

النقدى للمحاسبة ، القواعد التى تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبى ، قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات حكومية ، وبالتالى فانه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أسس المحاسبة الشاملة فإن تلك القوائم تعتبر غير صادقة وعادلة ، وذلك الا إذا أثبت المراجع أن الإلتزام بأحد تلك الأسس المحاسبية يمكن أن يترتب عليه معلومات مضللة .

الثبات Consistency

يعنى الثبات إستخدام المنشأة نفس المبادئ المحاسبية التى إتبعتها فى إعداد القوائم المالية والتى تم تطبيقها فى السنة السابقة . ويتطلب المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير ضرورة إيضاح تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق .

ولاشك أن الإشارة الى ذلك الثبات والإتساق فى تطبيق المبادئ المحاسبية إنما يحقق هدفين هما (1) التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهرى بالتغيرات فى تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية ، (2) ولو حدث وأن تأثرت تلك المقدرة على المقارنة بشكل جوهرى بمثل تلك التغيرات فإن ذلك يتطلب تعديل ملائم فى تقرير المراجعة ، حيث يتعين أن يحدد المراجع تلك التغيرات وما إذا كانت القوائم المالية قد أفصحت عن أثرها على تلك القوائم .

الإفصاح Disclosure

طبقا للمبدأ المحاسبى المعروف بالإفصاح الكامل أو العادل **Full and Fair Disclosure** فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن المعلومات المفيدة

فى عملية إتخاذ القرار لمستخدمى القوائم المالية ، ويتعين على المراجع تقييم مدى كفاية تأكيدات القوائم المالية للعميل والإفصاح عنها .

فالمعيار الثالث من معيار إعداد التقرير يتطلب إفصاح المراجع فى تقريره عن أية معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك إذا ما كانت تلك المعلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها ، فالإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة الى خلاف ذلك . ومن هنا فعندما يرى قارئ ومستخدم القوائم المالية تقرير مراجعة يتضمن رأى غير متحفظ فإن ذلك معناه أن المراجع قد وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى إفصاح أكثر لعدالة عرض القوائم المالية .

وكما أشار ايضاح معايير المراجعة رقم (32) بعنوان كفاية الإفصاحات فى القوائم المالية **Adequacy of Disclosure in Financial Statement** قد لا يتضمن الإفصاح الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فحسب ، بل أيضا قد يتضمن بنود أخرى مثل المصطلحات المستخدمة فى القوائم المالية أو التعليقات بين الأقواس فى القوائم المالية أو شكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية بالإضافة الى تبويب البنود داخل القوائم المالية .

وقد حدد ذلك الإيضاح أيضا أن المراجع يجب أن يمارس حكمه المهنى فى تحديد ما هى البنود التى تعتبر ضرورية للإفصاح الكافى وليس مجرد الإفصاح عن كافة البنود دون النظر الى مدى ملائمتها .

التعبير عن الرأى Expression of Opinion

ربما يعتبر المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير من أكثر المعايير العشرة تعقيدا ، حيث يتطلب من المراجع أن يعبر عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم .

يتضمن ذلك المعيار ثلاثة عبارات هامة هى :-

1- يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ، وأن المراجع قد يمتنع كلية عن بإبداء ذلك الرأى .

فعادة ما يقوم المراجع إما إبداء رأى معين (قد يكون رأى غير متحفظ ، أو رأى متحفظ ، أو رأى سلبى) أو قد يمتنع عن إبداء الرأى عن تلك القوائم كوحدة واحدة .

ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتى تقدم لغرض المقارنة .

2- فى حالة إمتناع المراجع عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الإمتناع.

وفيما يلى بعض أسباب ذلك الإمتناع :-

- تقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المراجع لعدم إستطاعته مراجعة تلك القوائم المالية بكفاية .
- عدم التأكد الذى يؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية كوحدة واحدة.
- عدم الإستقلال عن العميل .

3- فى كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص عملية المراجعة ودرجة المسئولية التى يتحملها.

ويشير لفظ يرتبط أو يقترن الى الحالة التى عندها يوافق المراجع على إستخدام إسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التى تتضمن القوائم المالية أو عندما يعد المراجع قوائم مالية للعميل أو يساعد فى إعدادها وسواء ألحق إسمه بها أو لم يلحق .

وتتطلب معايير المراجعة أن يفصح المراجع بشكل واضح عن العمل أو المهمة التى قام بها ، ومسئوليته إزاء تلك القوائم المالية .

5/2 معايير خدمات إبداء الرأى Attestation Standards

توفر إيضاحات معايير خدمات إبداء الرأى التى أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى إرشادات عريضة عن خدمات إبداء الرأى بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية ، ومثال على ذلك إبداء الرأى وإعطاء شهادة **Attesting** على توزيع الصحف أو على مقدرة برنامج الحاسب الإلكترونى على أداء وظيفة معينة ، أيضا يتم تطبيق معايير إبداء الرأى أو التصديق عندما يؤدى المحاسب القانونى مراجعة إلتزام أو مراجعة تشغيلية أو أية خدمات أخرى للتصديق وإبداء الرأى .

ورغما عن أن المعايير الخاصة بمراجعة القوائم المالية كانت موجودة عندما تم تطوير معايير خدمات إبداء الرأى أو التصديق فى عام 1986 ، إلا أن معايير إبداء الرأى توفر :-

1- ـإطار عمل أساس لجهات وضع المعايير على إستخدامها فى تطوير معايير إبداء الرأى على أنواع محددة من الخدمات .

2- إرشادات للمحاسبين القانونيين يتعين إتباعها عندما يؤدون خدمات إبداء الرأى فى مجالات لا يوجد لها معايير . تلك المعايير لم يتم وضعها لتحل محل معايير المراجعة ، وإنما هى تتضمن معايير لخدمات ابداء الرأى . ويمكن عرض معايير خدمات إبداء الرأى فى الشكل الإيضاحى رقم (2/9) ، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المتعارف عليها (القابلة للتطبيق على كافة أنواع عمليات مراجعة القوائم المالية) ومعايير خدمات إبداء الرأى (القابلة للتطبيق على كافة مهام وخدمات إبداء الرأى الأخرى) متداخلان الا أنهما مختلفان ، كما هو موضح فى الشكل رقم (2/10) بسبب الإختلاف الرئيسى بين عمليات المراجعة **Audits** وعمليات خدمات إبداء الرأى **Attestation Engagements** ، وحيث أن معايير خدمات إبداء الرأى قد تم تصميمها لتوفير إطار عام لخدمات الرأى الأخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية التاريخية فإن الإشارة الى القوائم المالية والى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد تم حذفها ، كما أن هناك معيارين عامين لخدمات إبداء الرأى لم يتم تضمينها داخل معايير المراجعة المتعارف عليها ، كما أن واحد من معايير العمل الميدانى وإثنين من معايير إعداد التقرير فى معايير المراجعة المتعارف عليها غير مذكورة صراحة فى معايير إبداء الرأى .[1]

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لفطى ، مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين في تحسين جودة ودقة التنبؤ والتوقعات المالية والإفصاح عنها في ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى

شكل رقم (2/9)

معايير خدمات إبداء الرأى

المعايير العامة General Standards

1- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس Practitioner أو ممارسين لديهم تدريب وكفاية فنية كافية لأداء وظيفة إبداء الرأى Attestation .

2- يجب أن يتم أداء الخدمة عن طريق ممارس أو ممارسين لديهم معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد Assertion .

3- يجب أن يقوم الممارس بأداء الخدمة فقط عندما يكون لديه سبب للإعتقاد بوجود الموقفين التاليين :-

أ - أن يكون التأكيد قابل للتقييم فى مواجهة معايير معقولة يكون قد تم تحديدها عن طريق كيان تنظيمى معين أو تم تحديدها عند عرض التأكيد بطريقة واضحة وشاملة بشكل كافى للقارئ ذو المعرفة حتى يكون قادرا على فهمها .

ب- أن يكون التأكيد قابل للتقدير أو القياس المتسق بشكل معقول بإستخدام تلك المعايير .

4- فى كافة الأمور المرتبطة بالخدمة يجب أن يتم الحفاظ على الإستقلال فى الإتجاه الذهنى عن طريق الممارس أو الممارسين .

5- يجب أن يتم ممارسة العناية المهنية الواجبة عند أداء خدمة إبداء الرأى .

المعايير العمل الميدانى Standards of Field Work

1- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كافى وأن يتم الإشراف الملائم على المساعدين .

2- يجب أن يتم الحصول على أدلة إثبات كافية لتوفير أساس معقول للإستنتاج والرأى الذى سيتم التعبير عنه في التقرير .

معايير إعداد التقرير Reporting Standards

1- يجب أن يحدد التقرير التأكيد محل إبداء الرأى وتحديد طبيعة الخدمة .

2- يجب أن يذكر التقرير إستنتاج الممارس بخصوص ما إذا كان التأكيد قد تم عرضه طبقا لمعايير مقررة أو محددة والتى بناء عليها يتم القياس .

3- يجب أن يذكر التقرير كافة التحفظات الهامة للممارس بخصوص المهمة وعرض التأكيد.

(دارسة إختبارية وتجريبية) ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، كلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة ، ملحق نوفمبر 1999 .

4- يجب أن يتضمن التقرير عن مهمة تقييم تأكيد معين بأنه قد تم عرضه طبقا لمعايير أو إجراءات متفق عليها ، كما يجب أن يتم ذكر إيضاح يحدد إستخدام التقرير وقصره على الأطراف الذين يوافقون على مثل تلك المعايير أو الإجراءات .

جدول رقم (2/10)

ملخص مقارن لمعايير 'بداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها

معايير إبداء الرأى	معايير المراجعة المتعارف عليها
معايير عامة : تأهيل المحاسب القانونى وجودة العمل	
1- تدريب وكفاية فنية كافية .	1- تدريب وكفاية فنية كافية .
2- معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد .	ــــ
3- معايير محددة أو مذكورة .	ــــ
4- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .	2- الإستقلال فى الإتجاه الذهنى .
5- العناية المهنية الواجبة .	3- العناية المهنية الواجبة .
معايير العمل الميدانى فى جمع وتقييم أدلة الإثبات	
6- التخطيط والإشراف الكافى .	4- التخطيط والإشراف الكافى .
ــــ	5- فهم كافى بالرقابة الداخلية .
7- دليل إثبات كافى .	6- دليل إثبات كافى وصالح .
معايير إعداد التقرير : نتائج التقرير	
8- تحديد تأكيد وذكر طبيعة المهمة .	7- بالإتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
9- تحديد الإستنتاج بخصوص الإتساق مع المعايير .	8- الثبات .
ــــ	9- كفاية الإفصاح .
10- ذكر التحفظات بشأن التأكيد .	10- التعبير عن الرأى .

11- قصر إستخدام التقرير على الإجراءات
المتفق عليها .

المعايير العامة لخدمات إبداء الرأى

General Standards for Attestation Engagements

المعيارين الذين (من المعايير العامة) لم يتم تضمينها فى معايير المراجعة المتعارف عليها يحددان حدود وأنواع مهام خدمات إبداء الرأى التى يجب أن يؤديها المحاسبون القانونيون ، حيث يجب أن يكون لدى المحاسبين القانونيين معرفة كافية بالموضوع محل المراجعة حيث أن معرفة المحاسبة وأنشطة الأعمال يعتبر أمرا ضمنيا يرتبط بالتدريب والكفاية الفنية للمراجع . أيضا لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها معيارا قابلا للمقارنة مع المعيار الثالث لخدمات إبداء الرأى بسبب أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى معايير مقررة لتقييم القوائم المالية (كما هو مشار اليه فى معيار التقرير الأول) .

إمتلاك معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد

Possess Adequate Knowledge of the Subject Matter

يدرس المعيار الثالث اهمية معرفة الموضوع محل التأكيد ، على سبيل المثال عندما يشهد المحاسب القانونى على أن برنامج الكمبيوتر سوف يؤدى بطريقة معينة فانه يجب أن يمتلك معرفة كافية عن برامج الكمبيوتر .

إتباع معايير مقررة أو محددة توفر الإتساق

Follow Established or Stated Criteria that Provide Consistency

طبقا لذلك المعيار فانه يجب أن توجد معايير معقولة فى ضوئها يتم تقييم التأكيد المعايير المستخدمة لتقييم تأكيد معين – على سبيل المثال أن برنامج

الكمبيوتر سوف يؤدى كما ذكر المصنع يجب أن تكون مألوفة للدرجة أنه إذا قام محاسب قانونى آخر بتقييم التأكيد فإن نفس المحاسبين يجب أن يتوصلا الى نتائج مماثلة أو إستنتاجات متسقة . ويجب أن يتم ذكر المعايير التى فى ضوئها يتم تقييم التأكيد إذا لم تكن مقبولة على نطاق واسع .

معايير العمل الميدانى لخدمات إبداء الرأى

Standards of Field Work for Assertion Engagement

لا تتطلب معايير إبداء الرأى فهم لنظام الرقابة الداخلية حيث قد لا يكون التأكيد خاضعا للرقابة الداخلية ، ومع ذلك فإن المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى لمعايير إبداء الرأى يتضمن فهما للرقابة الداخلية إذا كان جزءا ملائما لجمع أدلة الإثبات .

معايير التقرير لخدمات إبداء الرأى

Standards of Reporting for Attestation Engagements

يتم تصميم معايير التقرير لإرشاد المحاسبين القانونيين عند إصدار تقرير يشير الى الإجراءات المؤداه ، والنتائج أو أى قيد موضوع على إستخدام التقرير . معايير التقرير فى معايير المراجعة المتعارف عليها سواء المعيار الثانى (الثبات) أو الثالث (الإفصاح المعرفى) يعتبران معيارين محددين ضمنا فى معيار التقرير الثانى من معايير إبداء الرأى . وأخيرا فإن معيار التقرير الرابع لمعايير إبداء الرأى تعترف بأن خدمات إبداء الرأى غالبا ما يتم تفصيلها حسب إحتياجات المستخدمين الذين يساهمون فى تحديد إما طبيعة أو نطاق الخدمة أو المعايير المتخصصة التى فى ضوئها يتم قياس التأكيدات .

تتطلب معايير خدمات إبداء الرأى من المحاسبين القانونيين أن يقيدوا عملية توزيع تقريرهم عندما يوافق المحاسب القانونى والعميل على الإجراءات المستخدمة فى تقييم تأكيد معين . يعتبر ذلك المظهر غير ضروريا عند مراجعة القوائم المالية حيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى عبارة عن معايير متفق عليها لتقييم القوائم المالية . أيضا فإن المراجعين لا يطبقون إجراءات متفق عليها على القوائم المالية نظرا لأن المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى يتطلب جمع أدلة إثبات كافية للتعبير عن رأى القوائم المالية كوحدة واحدة .

تحديد التأكيد وذكر طبيعة الخدمة

Identify the Assertion and State the Character of the Engagement

يتطلب ذلك المعيار أن يحدد التقرير التأكيد بالإضافة الى ذكر طبيعة المهمة ، على سبيل المثال إذا ما تعاقد أحد المحاسبين القانونيين على إبداء رأى بأن برامج الكمبيوتر تؤدى الوظائف المعلن عنها ، فإن التأكيد سيكون أن تلك البرامج تؤدى طبقا للوظائف التى تم التقرير عنها ، عند ذكر طبيعة المهمة فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كانت المهمة عمليه إختبار Examination أم فحص تحليلى أو تعاقد على تطبيق إجراءات متفق عليها .

تحديد نتيجة بشأن الإتساق مع المعايير

State Conclusion about Conformity with Criteria

طبقا لذلك المعيار فإن التقرير يجب أن يشير الى ما إذا كان تأكيد العميل تم عرضه طبقا للمعايير المقررة أم لا ، فى مثال برنامج الكمبيوتر تتمثل المعايير فى إيضاحات تم عملها لوصف البرنامج . على سبيل المثال قد يذكر

المصنع أن البرنامج يضبط التهجي عند معدل 900 كلمة كل دقيقة ، وسوف تذكر النتيجة ما إذا كانت برامج الكمبيوتر تؤدى حسب الوظائف المحددة لها .

التحفظات المرتبطة بعرض التأكيد

State Reservations about Presentation of Assertion

يستلزم ذلك المعيار أن يوضح المحاسب القانونى أى تحفظات بشأن تأكيدات العميل فى التقرير ، فى مثال برنامج الكمبيوتر إذا ما كانت الشكوي بأن البرنامج بضبط التهجى عند معدل 900 كلمة فى الدقيقة ولكن لا يقوم بأداء ذلك ، فإن التقرير يجب أن يوضح أنه لا يؤدى حسب ما هو مقرر .

قصر إستخدام التقرير عند أداء مهمة تطبيق إجراءات متفق عليها

Limit Use of a Report on an Engagement to Apply a Greed-Upon Procedures

طبقا لذلك المعيار عندما تتضمن المهمة تطبيق إجراءات متفق عليها فإن إستخدام التقرير يجب أن يتم قصره على أطراف محددة ، ذلك القيد يكون مطلوبا حيث أن الإجراءات المتبعة عادة ما تكون أكثر تعقيدا مقارنة بتلك المؤداة عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية ، لذلك فإن التقرير يجب أن يتم قصره وتقييده لتخفيض مخاطر عدم إدراك المستخدمون العموميون للطبيعة المقيدة للتقرير ومن ثم تخفيض مخاطر إعتمادهم عليه بشكل كبير .

6/2 معايير المراجعة الدولية International Auditing Standards (IAS)

يعتبر هدف المراجعين الخارجيين متماثل فى جميع البلدان – ويتمثل فى إعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بإتباع معايير المراجعة

المتعارف عليها أم لا ، وكما سبق مناقشته فى الفصل الأول أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير المراجعة المتعارف عليها المتبعة فى أداء عملية المراجعة غير موحدة أو متماثلة من بلد الى أخر .

عملية المراجعة التى يتم إجرائها طبقا لمعايير بلد أجنبى قد لا تتضمن معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فى معظم البلاد تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية قانونية إجبارية **Statutory Audit** تتطلب من المراجع أن يتبع إجراءات مقررة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأى معين على القوائم المالية . ففى إيطاليا على سبيل المثال قد يكون للمراجعين القانونيين **Statutory Auditors** مصالح مالية فى الشركة التى يقوموا بمراجعتها على الرغم من أنهم قد لا يكونون مديرين أو عاملين بها . وفى ألمانيا تمتلك البنوك مكاتب للمراجعة قد تقوم بمراجعة الأنشطة والمشروعات التى تمتلكها . وفى فرنسا فإن القواعد المهنية والأخلاقية تعتبر جزء من التشريعات القانونية . حيث ينص تقرير المراجعة فى فرنسا على أن القوائم المالية أعدت طبقا للمتطلبات القانونية وقانون الشركات ، وبصفة عامة لا يقومون المراجعون فى فرنسا بدراسة هيكل الرقابة الداخلية أو قد لا يعدون مصادقات على الأرصدة الخاصة بالنقدية أو حسابات المدينين أو حسابات الدائنين ، وفى كولومبيا حيث لا توجد جهة أو تنظيم مهنى لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها - يقوم المراجعون فقط بفحص القوائم المالية طبقا للقواعد القانونية الخاصة بإمساك السجلات .

لاشك أنه من الصعوبة بمكان تطوير معايير موحدة ومتماثلة للأداء والممارسة يتم إتباعها خلال بلدان العالم ، وقد حددت البلدان مختلفة عديد من التحفظات المتباينة المرتبطة بذلك ، فالتباعد الجغرافى والإختلافات فى الثقافة وممارسات الأنشطة والأعمال والتباين فى الممارسات المرتبطة بالمحاسبة

والمراجعة قد جعلت مراجعة الشركات متعددة الجنسيات **Multinational Companies** أمرا من الصعوبة بمكان تأديته ، على سبيل المثال المراجعون الذين يقومون بأداء عملية مراجعة لشركة متعددة الجنسية فى الولايات المتحدة يجب أن يكونوا على صلة وتآلف بكل من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية ونظيرها فى البلد الذى تعمل فيه المنشأة أو تحصل فيه على تمويلها .

ان درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات الى زيادة رأس مالها وإنتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد وتوفيق معايير للمحاسبة والمراجعة . يعتبر مصطلح توفيق أو تناسق **Harmonization** تعبيرا ملائما حيث أن كافة الإختلافات من المحتمل عدم تحقيقها نتيجة للتباين فى الظروف البيئية التى يتم فيها أداء خدمات المحاسبة والمراجعة . ولاشك أن الإختلافات فى مستويات التصنيع والتعليم والأهداف الإجتماعية والطموح بالإضافة الى الإختلافات فى مستويات الثقافة قد أضفت الصعوبة الكبيرة نحو تحقيق الإجماع على تلك المعايير . ولاشك أن تحقيق درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض سيخفض على الأقل من تكلفة المحاسبة أو المراجعة للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسية .

وقد تم تأسيس الإتحاد الدولى للمحاسبين **The International Federation of Accountants (IFAC)** فى عام 1977 لتطوير إرشادات عن المراجعة وممارسات إعداد التقرير ولأغراض زيادة القبول الدولى لتلك الإرشادات . وتنص إفتتاحية تلك الإرشادات على أن اللوائح والنشرات الوطنية تحكم عمليات المراجعة داخل بلد معين ، ويشير ذلك الى أن إرشادات المراجعة الدولية

International Auditing Guidelines يتعين أن يتم تبنيها عن طريق مجلس معايير المراجعة قبل أن تكون ملزمة فى الولايات المتحدة الأمريكية .[1]

وهناك متطلبات أخرى متعددة الجنسية تعمل على توفيق معايير للمحاسبة والمراجعة تتضمن هيئة الأمم المتحدة ، والتنظيمات الخاصة بالتعاون والتطوير الإقتصادى والمجتمع الأوروبى . بإختصار على الرغم من المحاولات التى يتم بذلها لتوفيق معايير المحاسبة والمراجعة ، ورغما عن وجود تنظيمات تقترح معايير للمراجعة الا أنه حتى الآن لا توجد مجموعة من معايير المراجعة التى يتم قبولها دوليا . بالأحرى فإن المراجعين فى كل بلد يتبعون الممارسات والمعايير المقررة للبلد التى تعمل خلاله الشركة وتمارس أنشطتها فيه . على سبيل المثال فإن مراجعى الشركات فى الولايات المتحدة الأمريكية أو مراجعى الشركات التى تسعى نحو إقتراض أموالا فى ذلك البلد يتعين عليهم إتباع معايير المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية .

رغما عن ذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستخدم عن طريق الدولة كأساس لتطوير معاييرها المحلية الخاصة ، وكذلك يمكن أن تعتمد عليها الدول فى عمل معايير خاصة بها إذا لم يكن لديها معايير من قبل ، ولاشك أن معايير المراجعة الدولية قد ساعدت فى توفيق مهنة المراجعة خلال دول العالم .

ويمكن القول أن معايير المراجعة الدولية لا تعتبر معايير ملزمة ، حيث ليس لدى الإتحاد الدولى للمحاسبين أية سلطة فى فرض تلك المعايير .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة في ضوء معايير المراجعة الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998 .



الفصل الثالث

السلوك المهني

الفصل الثالث

السلوك المهنى

Professional Conduct

مقدمه :

تتميز أى مهنة بعدة خصائص مميزة تتمثل فى إتقان مهارة ثقافية معينة يتم الحصول عليها بالتدريب والتعلم ، وقبول واجبات نحو المجتمع ككل بالإضافة الى واجبات تجاه العميل ، وتقديم خدمات أساسها المجهود البشرى الذهنى ، وإذا كانت مهنة المحاسبة يجب أن تلتزم بواجباتها أمام الجمهور (العملاء ، مانحى الإئتمان ، الحكومة ، العاملين ، المستثمرين والمجتمع وغيرهم) ، من ثم يتم فرض مسئولية على هؤلاء المحاسبين من زاوية الصالح العام أو المصلحة العامة (أو الصالح الاقتصادي لمجتمع الأفراد والمؤسسات) ، ولا يمكن للمحاسبين أن يقعوا فى ذلك الوضع المميز الا بإستمرارهم فى تقديم خدماتهم الفريدة للجمهور على أعلى مستوى من الأداء ووفقا لمتطلبات السلوك المهنى التى تعمل على تأكيد مثل ذلك الأداء .

يتطلب الأمر تطوير دليل للآداب والسلوك **Code of Ethicks or Conduct** يوضح مدى قبول المهنة لمسئولياتها قبل الأطراف التى تخدمها ، ولاشك أن معرفة الجمهور بأن أعضاء مهنة المحاسبة يجب أن يتمسكون ويلتزمون بمثل ذلك الدليل من شأنه توفير مجموعة من التوقعات بشأن جودة الخدمات التى يوفرها المحاسبون القانونيون هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى

فإن ذلك الدليل يفيد أعضاء المهنة على المستوى الفردى أو على المستوى العام للمهنة ككل عن طريق توفير الحد الأدنى من المعايير التى يتوقع أن يتمسك بها هؤلاء الأعضاء بالكامل . وقد ناقش الفصل السابق المعايير المهنية (معايير المراجعة المتعارف عليها ، معايير إبداء الرأى وإيضاحات معايير المراجعة) التى تحكم أداء خدمات المراجعة وإبداء الرأى ، وفى هذا الجزء سوف يتم التركيز على دليل السلوك المهنى الذى يطبق على كافة الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية سواء الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى أو عن طريق الإتحاد الدولى للمحاسبين ، وفى سبيل تحقيق أهداف ذلك الفصل يمكن تقسيمه وتنظيمه على النحو التالى :-

1/3 نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكى والدولى .

2/3 الإستقلال والأمانة والموضوعية .

3/3 معايير التأهيل المهنى .

4/3 مسئوليات المراجع تجاه العملاء .

5/3 مسئوليات المراجع تجاه زملائه .

6/3 المسئوليات والممارسات الأخرى .

1/3 نظرة عامة على دليل السلوك المهنى الأمريكي والدولى

An Overview of the U.S or IFAC Professional Conduct

1/1/3 هدف دليل السلوك المهنى

يستخدم مصطلح المهنة Profession لوصف مجموعة من الأفراد الذين يزاولون عملا فنيا ذهنيا بهدف خدمة مصالح الجمهور فى الوقت الذى يسعون فيه كذلك الى تحقيق مصالحهم الخاصة المتمثلة فى كسب إحتياجاتهم المعيشية، ويعتبر المحاسبون والمراجعون القانونيون – وفقا لذلك التعريف مهنيون .

ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية معايير متسقة للأخلاقيات والسلوك المهنى عند أداءهم مهامهم حتى يمكن الإعتماد على نتائج عملهم والثقة فيها ، ومن ثم تعد أدلة آداب وسلوك المهنة **Codes of Ethicks or Conducts** قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضائها بإتباعها ، وتكون تلك الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين خارج المهنة لتصرفات المحاسبين المهنيين ، وقد يضع كل عضو من أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكاتبهم معايير خلقية وسلوكية تزيد عن المعايير التى وضعتها المهنة لأعضائها ، حيث تعتبر المعايير المهنية بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والأخلاقيات التى يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين .

ويتحدد دليل آداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية على ضوء المسئوليات المهنية **Professional Responsibilities** التى يجب أن يلتزمون بها ، عموما تخدم أدلة أخلاقيات وسلوك المهنة هدفين هما :-

1- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بوجود دليل آداب وسلوك يحكم تصرفات أعضاء مهنة المحاسبة القانونية ، وبالتالى ترتفع مكانة تلك المهنة وأعضائها ومهامها ، وتزداد الثقة فى نتائجهم وتقاريرهم بالإضافة الى إتاحة الفرص للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة .

2- وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين بإعتبارها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات إستمرارهم كمزاولين لعملهم المهنى .

ولاشك أن قبول أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الإلتزام بمعايير السلوك يرجع الى إقتناعهم الذاتى بالمنافع التى قد تعود عليهم هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى لكونهم مسئولين قانونا أمام كل من الجمهور من الطرف الثالث أو عملاء المراجعة ، لذلك يتعين عليهم إلتزامهم بمعايير السلوك وعلى وجه التحديد :-

- الإلتزام بمعايير السلوك التى تدعم الإستقلال والنزاهة والموضوعية .
- الحفاظ على سرية العلاقة بين المراجع القانونى وعميل المراجعة .
- أداء مهام المراجعة أو إيداء الرأى أو أى مهام أخرى بكفاءة مهنية مرتفعة .
- المحافظة على وتنمية العلاقات الطيبة بين المحاسب والمراجع القانونى وبين الآخرين من ذات أعضاء المهنة .

ولذلك فإن إلتزام المحاسبون والمراجعون القانونيون بمعايير السلوك يساهم فى رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها إجتماعيا وفنيا وخلقيا وتنمية إحترام الجمهور لمكانتها فى المجتمع .

2/1/3 دليل السلوك المهنى فى الولايات المتحدة الأمريكية

تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى فى عام 1917 أول دليل لسلوك مهنة المحاسبة ، وقد تميز ذلك الدليل بالبساطة حيث تضمن عديد من المحظورات التى يجب أن يتفاداها المحاسبون مزاولوا المهنة وتضمنت ما يلى:-

1- إبداء الرأى فى قوائم مالية تتضمن أخطاء هامة وتحوير الحقائق أو إغفال أى معلومات يؤدى عدم وجودها فى القوائم الى تشويه الحقائق .

2- السماح لأى شخص بممارسة المهنة تحت اسم عضو من أعضاء المجمع ، إذا ما كان ذلك الشخص ليس شريكا للعضو أو موظفا لديه أو عضوا بالمجمع .

3- المشاركة فى الأتعاب أو قبول الرشاوى .

4- مزاولة مهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسب والمراجعة التى يزاولها العضو .

5- إبداء الرأى فى قوائم مالية غير مراجعة تحت إشراف عضو من أعضاء المجمع أو أحد شركائه أو موظفا يعمل تحت إشرافه .

6- محاولة إستخدام النفوذ للتأثير فى القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة .

7- التعدى على زملاء المهنة لإجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقى .

ولم يتضمن ذلك الدليل أية شروط أو إلتزامات خاصة بتعارض المصالح أو الحياد أو الإعلان عن خدمات المحاسب وقبول العطاءات فى سبيل

الحصول على عملاء جدد والأتعاب المشروطة وسرية العلاقة بين المحاسب وعميله . فذلك الدليل كان متسقا فى تلك الفترة مع دور المحاسب القانونى فى تلك الفترة قبل التوسع فى مسئوليات وظيفة إبداء الرأى – ومن هنا كان الأمر يتطلب تطوير ذلك الدليل بحيث يتلائم مع المتغيرات المستجدة فى بيئة مهنة المراجعة .

ولذلك فقد تم إعادة صياغة دليل سلوك المهنة فى عام 1973 ، حيث قامت اللجنة المسئولة عن ذلك بإعداد المفاهيم الأساسية للدليل فى صورة وجهة نظر فلسفية للمفاهيم التى إشتقت منها قواعد مزاولة المهنة ، مع توضيح مدى أهمية تلك المفاهيم للمهنة ، وقد أعدت توصيات اللجنة المحاسبين القانونيين نحو السعى الى تحقيق عدة أهداف تمثل مبادئ السلوك المهنى وهى:-

1- المسئوليات المهنية professional Responsibilities

يجب على الأعضاء عند القيام بمسئولياتهم كمهنيين أن يمارسوا ويتخذوا أحكام مهنية وبشكل أخلاقى فى كافة أنشطتهم .

2- الصالح العام The Public Interest

يجب أن يقبل الأعضاء الإلتزام الخاص بالتصرف بشكل يخدم الصالح العام ، بشكل ينال ثقة الجمهور ويوضح مدى الإلتزام بالمهنة .

3- الأمانة المهنية Professional Integrity

يجب على الأعضاء أن يؤدوا كافة مسئولياتهم المهنية بأعلى مستوى من الأمانة حتى يحافظوا على ثقة الجمهور .

4- الموضوعية والإستقلال Objectivity and Independence

يجب على العضو أن يحافظ على موضوعيته وأن يكون خالى من أى نزاع أو تعارض المصلحة عند الإضطلاع بالمسئوليات المهنية ، ويجب على العضو المزاول أن يكون مستقلا وحياديا سواء فى الحقيقة أو فى المظهر عند توفير خدمات المراجعة أو خدمات إبداء الرأى .

5- العناية الواجبة Due Care

يجب أن يراعى العضو المعايير الفنية والأخلاقية للمهنة ، وأن يسعى بإستمرار نحو تحسين كفاءة وجودة خدماته وأن يضطلع بمسئوليته المهنية بأفضل مقدرة له .

6- نطاق وطبيعة الخدمات The Scope and Nature of Services

يجب على العضو المزاول أن يراعى مبادئ دليل السلوك المهنى عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات المطلوب أن يقدمها .

تلك الأهداف الخلقية الخمس تمثل مبادئ دليل السلوك المهنى **Principles of Conduct** وبعد إعتمادها قامت لجنة إعادة صياغة الدليل بإعداد قواعد السلوك **Rules of Conduct** والتى تهدف الى تحديد وتعريف التصرفات المتوقعة من المحاسب والمراجع القانونى بدقة وتفصيل فى سبيل تحقيق تلك الأهداف والمبادئ الخمسة ، وتمثل قواعد السلوك معايير خلقية ملزمة يتعرض مخالفوها من المحاسبين والمراجعين المهنيين للتأديب .

وقد أضافت اللجنة جزءا ثالثا للدليل أطلق عليه تفسيرات القواعد Interpretation of the Rules إعترافا منها بالإختلافات المحتملة فى تفسير القواعد ، ومن ثم فإن هدف تلك التفسيرات هو توضيح تطبيقات ونطاق إتباع قواعد السلوك . وتم تقسيم تلك التفسيرات الى خمسة أقسام يخص كل منها واحدا من المفاهيم السابقة ، ولا تعد تفسيرات القواعد ملزمة فى حد ذاتها ، إلا أنه يجب على مخالفيها تبرير أسباب عدم الإلتزام بها أمام لجان التأديب .

وقد أضاف المجمع خلال الفترة من 1973 الى 1977 جزء جديد أطلق عليه أحكام الآداب والسلوك Ethics Rulings ، حيث تضمن إستفسارات وتوضيحات تخص بعض التصرفات التى قد تواجه المحاسب والمراجع القانونى ، ويتضمن الدليل تلك الأحكام بعد تحديثها مبوبة طبقا للمفاهيم الأساسية الخمسة للتصرفات الخلقية للمحاسب والمراجع القانونى .

وفى عام 1978 أدخل المجمع عدة تعديلات إضافية أخرى لقواعد التصرفات المهنية متضمنة قسمين جديدين أولهما أهداف المجمع ، وثانيهما ما يتعلق بالممارسة المهنية للمحاسب والمراجع القانونى ، وهدف هذان القسمان إلقاء الضوء على العلاقة بين بيئة العمل المهنى للمحاسب والمراجع القانونى وأصول السلوك المهنى المتوقع منه .

يوضح الشكل رقم (3/1) ملخص بالشكل الهرمى للمبادئ والقواعد والتفسيرات والأحكام لدليل السلوك المهنى الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى .

شكل رقم (3/1)

التشكيل الهرمى دليل السلوك المهنى

	البيان الرسمى	الوصف	مثال
الدليل	المبادئ Principles	توفير إطار واسع وأساسى لتطوير القواعد .	الموضوعية والإستقلال – منع العلاقات التى قد يبدو منها إضعاف موضوعية العضو عند أداء خدمات إبداء الرأى .
	القواعد Rules	أحكام الأداء وتوفير أساس للتفسيرات .	القاعدة (101) الإستقلال – يجب أن يكون العضو حياديا عندما يقوم بتوفير خدمات إبداء الرأى .
	التفسيرات	شرح معنى القواعد .	تفسير القاعدة ((101)-(1)-(101)-(12)) مواقف عامة خلالها يتم اضعاف استقلال المهنة .
	الأحكام	تطبق قواعد وتفسيرات على مواقف محددة .	دراسة مواقف معينة فى ضوء القواعد والتفسيرات . على سبيل المثال ما اذا كان الموظف أو الشريك يمكن أن يوافق على قبول هدية من العميل .

وقد إستمر دليل آداب وسلوك المهنة الذى وضعه المجمع سلطته من لوائح وتعليمات المجمع نفسه ، وتنص تلك اللوائح على سلطة المجلس التأديبى بالمجمع فى تأديب أى عضو من الأعضاء – بعد المرافعة العلنية – ثبت خطأه ومخالفته أى قاعدة من قواعد الدليل وتتراوح إجراءات التأديب ما بين مجرد النصح والإنذار الى الفصل من المهنة لمن ثبت مخالفته لتلك القواعد .

وتتكون قواعد سلوك المهنة من (11) قاعدة سلوك ملزمة هى :-

1- القاعدة رقم (101) الإستقلال . **Independence**

2- القاعدة رقم (102) الأمانة والموضوعية. **Integrity and Objectivity.**

3- القاعدة رقم (201) المعايير العامة. **General Standards.**

4- القاعدة رقم (202) الإلتزام بالمعايير . **Compliance with Standards**

5- القاعدة رقم (203) المبادئ المحاسبية . **Accounting Principles**

6- القاعدة رقم (301) سرية معلومات العميل . **Confidential Client Information**

7- القاعدة رقم (302) الأتعاب المشروطة . **Contingent Fees**

8- القاعدة رقم (501) الأعمال المخلة بكرامة المهنة. **Acts Discreditable**

9- القاعدة رقم (502) الإعلان والوسائل الأخرى لإجتذاب العملاء .

Advertising and Other Forms of Solicitation .

10- القاعدة رقم (503) العملاء والأتعاب المشروطة .

Commission and Referral Fees .

11- القاعدة رقم (505) شكل المكتب المهنى والإسم .

Form of Practice and Name .

وتسرى تلك القواعد على كافة الخدمات المهنية التى يقدمها أعضاء المجمع مشتملة على المراجعة الحيادية وخدمات الإستشارات الإدارية والضرائب وفحص السجلات وإمساك الدفاتر ، وهناك إستثناءان فى تطبيق القواعد هما :-

1- إذا نصت القواعد على خلاف ذلك مثل ما ذكر فى القاعدة رقم (101) التى تختص فقط بأعمال المراجعة الحيادية .

2- إذا كان العضو يزاول مهنة المحاسبة خارج الولايات المتحدة الأمريكية ، وبالتالى يلتزم بقواعد سلوك المهنة المتبعة فى الدولة التى يزاول فيها مهنته ، أما إذا كانت الدولة الأجنبية تتبع نفس قواعد سلوك المهنة الأمريكية فيجب على العضو الإلتزام بالقاعدتين رقم (202) ورقم (203) .

أما بالنسبة للمحاسب القانونى العضو بالمجمع الذى لا يزاول مهنة المحاسبة فيجب عليه الإلتزام بالقاعدة رقم (102) التى تخص الموضوعية والأمانة ، والقاعدة رقم (501) التى تخص التصرفات المهنية ، وفيما عدا ذلك فكافة قواعد دليل السلوك المهنى الأخرى تتعلق بمزاولة المهنة .

3/1/3 دليل السلوك الدولى

مقدمة :

يعتقد الإتحاد الدولى للمحاسبين The International Federation of Accountants (IFAC) أنه بسبب الإختلافات الدولية فى الثقافة واللغة والنظم القانونية والإجتماعية ، فإن مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهنى أمرا رئيسيا للدرجة التى يتعين معها أن يقوم الأعضاء المهنيين فى كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات بشكل الزامى .

ومع ذلك يعتقد الإتحاد الدولى للمحاسبين أنه يجب أن تركز مهنة المحاسبة على الصعيد العالمى على أن أهدافها العمل على الوصول لأعلى مستوى من المهنية وأكبر مستوى من الأداء لمقابلة متطلبات الصالح العام على النحو الموضح تحت خصائص المهنة ، ولذلك فإن الإتحاد الدولى فى ظل الإعتراف بمسئوليات مهنة المحاسبة والأخذ فى الإعتبار دوره فى توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير رأى أنه من الضرورى أن يتم تبنى دليل للسلوك الدولى International Code of Ethics للمحاسبين المهنيين يكون أساس لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين فى كل بلد . ويستهدف ذلك الدليل أن يخدم كنموذج يتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطنى المحلى . وذلك الدليل يصنع معايير السلوك للمحاسبين المهنيين ويحدد المبادئ الرئيسية التى يجب أن يتم إتباعها من أجل تحقيق الأهداف العامة . ويجب أن يتم إحترام الغرض الرئيسى لذلك الدليل من قبل مهنة المحاسبة التى تعمل فى ظل بيئة دولية وتتميز بأنها ذات متطلبات ثقافية وقانونية وتنظيمية

مختلفة ، على أن يجب الإعتراف بأنه فى ظل المواقف التى منها يتعارض المتطلب الوطنى مع ما يرد بدليل السلوك الدولى فإن تلك المتطلبات المحلية هى التى ستسود وتتبع .

وقد ذكر الدليل الدولى للسلوك المهنى فى تعريفه للمهنة عموما بأنها تتسم بعدة خصائص هى :-

- إتقان مهارة ذهنية وثقافية معينة يتم الحصول عليها عن طريق التدريب والتعلم .
- قبول واجبات نحو المجتمع ككل .
- تمسك أعضاء المهنة بدليل عام للقيم والسلوك يتم تحديده عن طريق جهة إدارية . مع الحفاظ عادة على إتجاه حيادى ذهنى وموضوعى فى أداء المهام .

وقد أشار الدليل أيضا على أن هناك تعارض بين واجب أعضاء المهنة تجاه مهنتهم وتجاه المجتمع ، وذلك التعارض يكون بين مصلحتهم الذاتية أو واجبهم نحو صاحب العمل ، وفى ضوء ذلك الوضع فإن التنظيمات المهنية يجب أن تبنى متطلبات أخلاقية وسلوكية يلتزم بها الأعضاء المهنيين لتأكيد وجوده أعلى جوده من الأداء ولأجل الحفاظ على ثقة الجمهور فى المهنة .

المصلحة العامة

من السمات المميزة للمهنة الإلتزام بواجباتها نحو الجمهور ، يتكون جمهور مهنة المحاسبة من العملاء ومانحى الإئتمان والحكومة والعاملين وأصحاب العمل والمستثمرين والمجتمع الإقتصادى والمالى وهؤلاء الذين يعتمدون على موضوعية وأمانة المحاسبين المهنيين للمحافظة على مسار سليم

فى دنيا المال والأعمال . يفرض ذلك الإعتماد مسئولية الصالح العام على مهنة المحاسبة وتعرف المصلحة العامة بأنها عبارة عن الصالح الجماعى لمجتمع الأفراد والمؤسسات التى يخدمها المحاسبين المهنيين .

لا تهدف مسئولية المحاسبين المهنيين الى إتباع إحتياجات العميل الفردى أو صاحب العمل فحسب ، وإنما تتحدد معايير مهنة المحاسبة عن طريق المصلحة العامة . على سبيل المثال :-

- يساعد المراجعون الحياديون فى المحافظة على نزاهة وكفاءة القوائم المالية المقدمة للمؤسسات المالية للحصول على إئتمان أو المقدمة للمساهمين للحصول على رأس مال .
- يخدم المديرون الماليون فى مجالات الإدارة المالية المتباينة فى التنظيمات كما يساهمون بالإستخدام الفعال والكفء لموارد ذلك التنظيم .
- يقدم المراجعون الداخليون تأكيد بشأن نظام الرقابة الداخلية السليم الذى يعزز من إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية الخارجية لصاحب العمل .
- يساعد خبراء الضرائب فى توفير الثقة والكفاءة والتطبيق العادل للنظام الضريبى .
- يقع على المستشارين الإداريين مسئولية تجاه الصالح العام عن طريق التوصية بالقرارات الإدارية الصائبة .

يؤدى المحاسبون المهنيون دورا هاما فى المجتمع ، حيث يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب العمل والقطاعات الأخرى من مجتمع

الأعمال بالإضافة الى الحكومة والجمهور العام على خدمات المحاسبين المهنيين سواء فى مجال المحاسبة المالية الصحيحة والتقرير المالى السليم والإدارة المالية الفعالة ، والمشورة الصالحة بالإضافة الى أى أمور أخرى من الأعمال والأمور الضريبية .

ولا يمكن للمحاسبين القانونيين فى هذا الوضع المميز الإستمرار فى تقديم تلك الخدمات الفريدة للجمهور بمستوى يظهر أن تلك الثقة تقوم على أساس راسخ ، ومن صالح مهنة المحاسبة على المستوى العالمى أن يكون معلوما لدى المستفيدين من الخدمات التى يؤديها المحاسبون المهنيون أنه يتم تأدية تلك الخدمات على أعلى مستوى من الأداء ووفقا لمتطلبات السلوك المهنى التى تعمل على تأكيد مثل هذا الأداء .

لأغراض تكوين دليل سلوك وطنى محلى فإنه يجب على تنظيمات الأعضاء المهنية أن تأخذ فى إعتبارها وحسبانها خدمة الجمهور وتوقعها المستخدم للمعايير الأخلاقية والسلوك للمحاسبين المهنيين . وللوفاء بذلك يتعين دراسة وتفسير أى فجوة توقعات قائمة بين المعايير المتوقعة وتلك المقررة.

أهداف دليل السلوك الدولى

يقر الدليل بأن أهداف مهنة المحاسبة تتمثل فى العمل على أعلى مستوى ومعايير المهنية Standards of Professionalism لتحقيق أعلى مستويات للأداء وللوفاء بوجه عام بمتطلبات الصالح العام المحددة بعاليه . يستلزم تحقيق تلك الأهداف توفير أربعة متطلبات أساسية هى :-

1- المصداقية Credibility

هناك حاجة كبيرة لكافة المجتمع الى المصداقية سواء فى المعلومات أو نظم المعلومات .

2- المهنية والإحتراف Professionalism

هناك حاجة للأفراد الذين يمكن أن يتم تحديدهم بوضوح عن طريق العملاء أو أصحاب العمل والأطراف المهتمة الأخرى أن يكونوا أشخاص مهنيون فى مجال المحاسبة .

3- جودة الخدمات Quality of Services

هناك حاجة للتأكيد على أن كافة الخدمات التى سيتم الحصول عليها من المحاسبين المهنيين يتم تنفيذها طبقا لأعلى معايير الأداء .

4- الثقة Confidence

يجب أن يكون مستخدمى خدمات المحاسبين المهنيين على مقدرة بالشعور بالثقة من أن المحاسبين يقومون دائما بعملهم فى إطار عام من السلوك والأخلاقيات المهنية .

المبادئ الأساسية Fundamental Principles

من أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة يتعين على المحاسبين المهنيين أن يأخذوا فى حسبانهم عدد من المتطلبات والمبادئ الأساسية :-

1- الأمانة والنزاهة Integrity

يجب أن يكون المحاسب المهنى مستقيما وأمينا عند أداء الخدمات المهنية.

2- الموضوعية Objectivity

يجب أن يكون المحاسب عادلا ، ويجب ألا يسمح للتحيز أو الإنحياز أو التعارض فى المصالح أو تأثير الآخرين على التغلب على موضوعيته .

3- التأهيل المهنى والعناية الواجبة

Professional Competeness and Due Care

يجب أن يقوم المحاسب المهنى بأداء الخدمات المهنية بعناية مهنية واجبة وبكفاءة وإجتهاد ، ويجب أن يكون لديه واجب مستمر على الحفاظ بمعرفة مهنية أو مهارة عند المستوى المطلوب للتأكيد على أن حصول العميل أو صاحب العمل على مزايا الخدمة المهنية الصالحة تأسيسا على أحدث التطويرات اليومية فى الممارسة العملية أو التشريعات أو الأساليب .

4- السرية Confidentiality

يجب أن يحترم المحاسب المهنى سرية المعلومات التى يحصل عليها أثناء أداء خدماته المهنية ، كما يجب ألا يستخدم أو يفصح عن أى من تلك المعلومات الا بدون الحصول على إذن سليم ومحدد ما لم يكن هناك حق قانونى أو مهنى أو واجب يقضى بذلك الإفصاح .

5- السلوك المهنى Professional Behavior

يجب أن يتصرف المحاسب المهنى بطريقة معينة تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة ، وأن يبتعد عن أى سلوك قد يؤدى الى الإساءة للمهنة . ويتطلب ذلك مراعاة متطلبات السلوك المهنى - الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبين - سواء بالنسبة لمسئوليات المحاسب أمام العملاء أو الطرف الثالث أو الأعضاء الآخرين بمهنة المحاسبة أو الأعضاء العاملين بالمكتب أو أصحاب العمل بالإضافة الى الجمهور العام .

6- المعايير الفنية Technical Standards

يجب على المحاسب المهنى أن ينفذ خدمات المهنة طبقا للمعايير الفنية والمهنية الملائمة ويقع على عاتق المحاسبين المهنيين أن يقوموا بذلك بعناية ومهارة ووفقا لتعليمات العميل أو صاحب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد . بالإضافة لذلك فإن هؤلاء المحاسبين المهنيين يجب أن يلتزموا بالمعايير الفنية والمهنية الصادرة عن طريق :-

- الإتحاد الدولى للمحاسبين (على سبيل المثال المعايير الدولية للمراجعة) .
- لجنة معايير المحاسبة الدولية .
- التنظيم المهنى للعضو أو أى جهة تنظيمية رقابية .
- التشريع الملائم .

إطار الدليل الدولى للسلوك The Code

تعتبر أهداف الدليل ومبادئه الأساسية ذات طبيعة عامة ، ولا تهدف أساسا إلى أن تستخدم لحل المشاكل الأخلاقية أو المرتبطة بالسلوك المهنى للمحاسبين فى حالات محدودة . ومع ذلك فأن الدليل يوفر إرشادات معنية تتعلق بتطبيق الأهداف والمبادئ الأساسية فى الواقع العملى بخصوص عدد من المواقف النمطية التى تحدث فى مهنة المحاسبة .

ينقسم الدليل المحدد الى ثلاثة أجزاء هى :-

1- **الجزء الأول** : ويطبق على كافة المحاسبين المهنيين ويغطى سبعة أقسام هى : -

القسم الأول :- النزاهة والموضوعية **Integrity and Objectivity** .

القسم الثانى :- حسم التعارضات الأخلاقية أو المرتبطة بسلوك المهنة . **Resolution of Ethical Conflicts .**

القسم الثالث :- الكفاية المهنية **Proficiency Competence** .

القسم الرابع :- السرية **Confidentiality** .

القسم الخامس :- المزاولة الضريبية **Tax Practice** .

القسم السادس:-الأنشطة التى تتعدى حدود البلد **Cross Border Activities**.

القسم السابع :- الدعاية والإعلان **Publicity** .

2- **الجزء الثانى** : ويطبق على كافة المحاسبين المهنيين الذين يزاولون المهنة ويغطى سبعة أقسام هى :-

القسم الأول :- الإستقلال **Independence** .

القسم الثانى :- الكفاية والمسئوليات المهنية تجاه إستخدام غير المحاسبين.

Professional Competeness and Responsibilities Regarding the Use of Non-Accountants .

القسم الثالث :- الأتعاب والعمولات **Fess and Commission** .

القسم الرابع :- الأنشطة غير المتفقة مع مزاولة مهنة المحاسبة .

Activities Incompatible with the Practice of Public Accountancy .

القسم الخامس :- أموال العملاء **Client's Monies** .

القسم السادس :- العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين المزاولين .

Relations with Other Professional Accountants in Public Accountants in Public Practice .

القسم السابع :- الإعلان وإغراءات الحصول على العملاء .

Advertising and Solicitation .

3- **الجزء الثالث** : ويطبق على المحاسبين المهنيين العاملين وقد يطبق أيضا على المحاسبين الذين يعملون فى المزاولة العامة – فى ظل توافر ظروف ملائمة . ويتضمن تغطية أربعة أقسام هى:-

1- تعارض الولاء **Conflic of Loyalties** .

2- مساعدة ودعم الزملاء المهنيين **Support of Professional Colleagues** .

3- الكفاية المهنية **Professional Competeness** .

4- عرض المعلومات **Presentation of Information** .

2/3 الإستقلال والأمانة والموضوعية

Independence, Integrity and Objectivity

1/2/3 قواعد الإستقلال والأمانة والموضوعية

يوضح جدول رقم (3/2) بيان مقارن لقواعد الإستقلال والأمانة الموضوعية فى دليل السلوك الأمريكى أو الدولى .

جدول رقم (3/2)

الإستقلال والأمانة والموضوعية دليل السلوك الأمريكى والدولى

رقم القاعدة		بيان القاعدة
الدليل الأمريكى	الدليل الدولى	
101	القاعدة رقم (8) من الجز الثانى الخاص بالقواعد القابلة للتطبيق على المحاسب المزاول فقرة من 1/8 – 14/8 .	الإستقلال
102	القاعدة رقم (1) من الجزء الأول الخاص بالقواعد القابلة للتطبيق على المحاسبين المهنيين عموما فقرات من 1/1 حتى 3/1.	النزاهة والموضوعية

تنص القاعدة (101) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى :

" يجب على المحاسب القانونى أن يلتزم بالإستقلال – سواء فى الحقيقة أو فى المظهر عند أداء خدماته المهنية لأى عميل وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى " .

ويعتبر الإستقلال من الخصائص الأساسية لمهنة المراجعة – وهو يعرف بأنه القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية ، وتطبيق تلك القاعدة يسرى

على جميع الشركاء فى أى شركة مهنية ينتمى اليها المراجع وجميع مساعدى المراجع الذين يشتركون معه فى عملية المراجعة أو ينتمون الى احد فروع المكتب الذى يقوم بجزء رئيسى فى عملية المراجعة .

وتعتبر خاصية الإستقلال الذهنى **Independence in mental Attitude** من الأمور المطلوبة فى المراجع – طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها – وتعتبر أهم مقومات المهنة ، وعموما فإن قضية إستقلال وحياد المراجع تتناول جانبين هما :-

أ – الجانب الأول : الإستقلال العقلى الحقيقي **In fact Independence** :

وذلك الإستقلال ينبع بصدق وأمانة من ذات المحاسب المهنى الذى لا يستطيع أى طرف أخر التعرف على حقيقته أو الحكم على مدى صدقه .

ب–الجانب الثانى: الإستقلال الواضح والظاهر **Appearance Independence**

ويهتم ذلك الجانب بالإستقلال الواضح والظاهر أمام الغير والمهتمين بعلاقة المحاسب بعميله .

وقد صمم مجلس مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى جهتين لوضع المعايير هما : مجلس معايير المراجعة **ABB** ولجنة خدمات المحاسبة والفحص **ARSC** والتى تتطلب من الأعضاء أن يكونوا حياديين عند أداء خدمات إبداء الرأى . وغنى عن البيان فإن العضو لا يتطلب أن يكون حياديا عند أداء خدمات المحاسبة والضرائب والإستشارات الإدارية ، وتطبق القاعدة رقم (101) على كافة الأعضاء المزاولين للمهنة فعلا. وتعتبر تفسيرات تلك القاعدة وأحكامها هامة فى توفير إرشادات توضيح المواقف التى تضعف من الإستقلال من حيث المظهر ، حيث أنها تحدد علاقات محددة من العضو والعميل والتى لا يعتبر خلالها المحاسب القانونى مستقلا .

2/2/3 قاعدة الأمانة والموضوعية Integrity and Objectivity Rule

تنص القاعدة (102) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى :-

" يجب على المحاسب القانونى عند أدائه أى من الخدمات المهنية أن يحافظ على موضوعيته وأمانته ونزاهته ، كما يجب ألا يكون عنده أى تعارض فى المصالح مع العميل ولا يجوز له أن يقوم عمدا بتحريف الحقائق كما يجب ألا يخضع رأيه وحكمه لأهواء الآخرين " .

حيث من المتوقع أن يكون المحاسب القانونى غير متحيز عند أدائه خدماته المهنية ، وفى سبيل ذلك يجب :-

1- أن يحافظ على موضوعيته وأمانته .

2- ألا يكون لديه أى تعارض فى المصالح (مواقف أو علاقات يمكن أن تجعله متحيزا) .

3- ألا يقبل رأى شخص آخر تحل محله حكمه المهنى .

تتعلق تلك القاعدة أساسا بالإستقلال فى الحقيقة **Independence in Fact**، حيث تقضى بضرورة حفاظ المحاسب المهنى بموضوعيته وأمانته عند أداء خدماته ، وبينما تتطلب القاعدة رقم (101) منه أن يكون مستقلا عند أداء مجموعة محددة من الخدمات - مثل عمليات المراجعة والفحص وخدمات إبداء الرأى الأخرى ، فإن القاعدة رقم (102) تتطلب منه أن يحافظ على إتجاه نزيه **In partial Attitude** ويجب أن يكون خاليا من أى تعارض فى المصالح التى قد تضعف من موضوعيته عند أداء كافة المهام .

وقد أوضحت تفسيرات وأحكام Interpretations and Rulings قواعد السلوك المهنى الأمريكى وكذلك دليل السلوك الدولى إرشادات تفصيلية للمواقف التى تؤثر على الموضوعية والإستقلال الفعلى أو الظاهرى للمحاسب القانونى وتعطى أسبابا للشك فى حيدته وموضوعيته على النحو التالى :-

1- وجود مصلحة مالية للمحاسب مع العميل أو فى نشاطاته .

Financial Involvement with or in the Affairs of Clients .

2- التعيين فى الشركات Appointments in Companies .

3- أداء خدمات أخرى لعملاء المراجعة .

Provision of Other Services to Audit Clients .

4- العلاقات الشخصية والأسرية .

Personal and Family Relationships .

5- الأتعاب Fees .

6- الأتعاب المعلقة على شرط Contingency Fees .

7- البضائع والخدمات Goods and Services .

8- ملكية رأس المال Ownership of the Capital .

9- الشركاء السابقين Farmer Partners .

10- الدعاوى القضائية الفعلية أو التهديد برفع دعاوى قضائية .

Actual and Threatened Litigation .

11- الإرتباط الطويل للموظفين الرئيسيين لعملاء المراجعة .

Long Association of Savior Personnel with Audit Clients

3/2/3 أثر وجود مصلحة مالية للمحاسب مع العميل أو فى نشاطه على الإستقلال والموضوعية والأمانة

تؤدى المصلحة المالية **Financial Involvement** للمحاسب القانونى مع العميل الى الإعتقاد بأن الإستقلال والموضوعية قد شابهما شائبة ، وقد تنشأ تلك المصحة المالية بإحدى الصور التالية :-

أ – وجود مصلحة مالية **Financial Interest** مباشرة أو غير مباشرة للمحاسب القانونى .

ب- أن يكون المحاسب أمينا **Trustee** لإستثمار أموال العميل أو مديرا لأملاك يكون للعميل مصلحة مالية فيها .

جـ- إقراض المحاسب القانونى للعميل أو الإقتراض منه أو من أى مدير أو مساهم رئيسى فى شركة العميل .

وتشمل المصلحة المالية غير المباشرة المصالح المالية الهامة نسبيا لزوجة المحاسب أو أبنائه أو أقاربه حتى الدرجة الثانية .

وعندما يحتفظ المحاسب القانونى بأسهم مملوكة لشخص ثالث وتمثل هذه الأسهم جزءا هاما من راس مال شركة العميل للمحاسب ، فإن مظهر الإستقلال يصبح في خطر ، كما لو كان المحاسب وصيا أو أمينا للإستثمار وأوصى أو وافق على الإستثمار فى أسهم الشركة التى يقوم بمراقبة حساباتها فانه من الظاهر أن له مصلحة بأن توصيته أو قراره كان صائبا .

ويجب أن تعتبر المساهمة التى تمثل حصة هامة :-

أ – من رأس مال شركة العميل .

ب- من أصول مكتب محاسبة لفرد واحد أو من أصول شريك فى مكتب محاسبة مشترك أو لزوجاتهم أو أبنائهم القصر .

وبالتالى يجب عدم قبول مهمة المراجعة أو الإستمرار فيها ما لم يتم التصرف فى الحصة ويجب عدم إشتراك أى عضو فى هيئة مكتب المحاسبة فى مراجعة شركة يكون له فيها مصلحة مالية هامة نسبيا .

وفى حالة تولى مسئوليته القيام بأية إستثمار للأسهم ، فإنه لا يجوز للمالك الفرد فى مكتب المحاسبة أو للشريك أو لزوجتيهما أو أبنائهما القصر أن يكونوا أوصياء أو أمناء إستثمار لأسهم تمثل جزءا هاما نسبيا من رأس المال المصدر أو مجموع الأصول لا يجوز أن يقبل المحاسب مهمة المراجعة ، وتنطبق نفس القاعدة على من يعملون كمنفذين أو مديرين لأى أملاك .

وقد يتم الحصول على الأسهم بصورة لا دخل للمحاسب فيها ، كما لو ورث المحاسب أو تزوج من مساهم عندما لا يكون الإستقلال مطلوبا وتمثل الأسهم قيمة هامة نسبيا فإنه يجب إما التخلص من الأسهم فى أقرب تاريخ عملى ممكن أو الكشف عن الإستمرار فى مهمة مراجعة الشركة .

ويحظر على المحاسب القانونى سواء الفرد أو الشريك بمكتب المحاسبة (أو زوجاتهم أو ابنائهم القصر) أن يقرض العميل أو يقترض منه أو يحصل على قرض بضمان العميل أو أن يقترض العميل بضمانته .

ولا ينطبق القيد الأخير على القروض من والى المؤسسات المالية أو غيرها من المؤسسات عندما تتم تحت ظروف وشروط ومتطلبات الإئتمان العادية مثل الإقتراض بضمانات عقارية والحسابات الجارية وحسابات الإيداع مع البنوك والتعامل مع جماعات البناء وما الى ذلك .

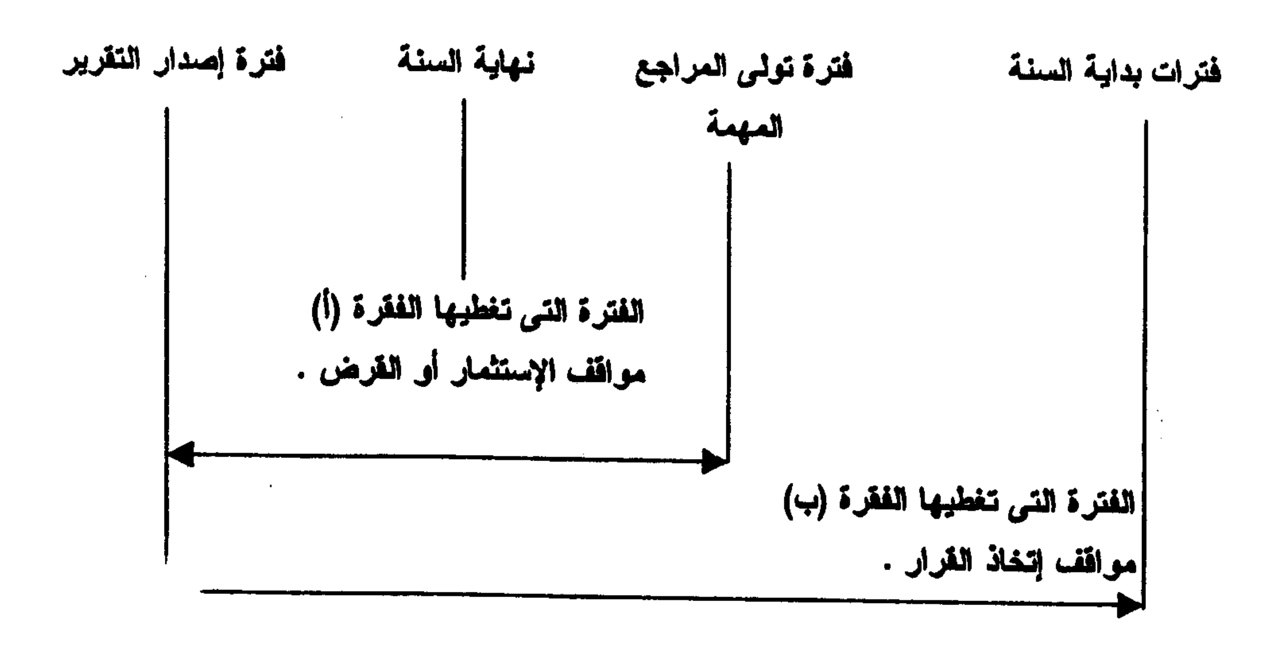
وقد أشارت الفقرة (ب) من القاعدة (101) الى المدة التى تغطيها القوائم المالية بالإضافة الى مدة الفحص والوقت الذى تم فيه إبداء الرأى فى القوائم المالية التى تغطيها الفقرة (أ) ، فبينما أن الخطر على المصلحة العامة والإستثمارات المشتركة والقروض يسرى خلال مدة الفحص والى تاريخ إصدار التقرير ، فإن الحظر الذى تفرضه الفقرة (ب) عن القاعدة يسرى من بداية المدة التى تغطيها القوائم المالية الى تاريخ إصدار التقرير ، فملاك تلك المدة بأكملها لا يعتبروا المراجع مستقلا اذا كانت له صلة بالشركة تجعله فى مركز الموظف أو المشترك فى إدارتها ، فالمراجع فى تلك الحالة قد يراجع عملا قد شارك فيه أو تم تحت إشرافه ، وفى تلك الحالة قد يكون من الصعب – إن لم يكن من المستحيل – أن يحتفظ المراجع بموضوعيته ، ومن المؤكد أنه لا يتوافر فى تلك الحالة مظهر الإستقلال حتى لو كان الإستقلال موجودا فى الحقيقة . والإستقالة من الشركة فى وقت تعيينه لا يصحح الوضع السابق، ولذلك فإن الفقرة (ب) من القاعدة (101) تحظر وجود مثل تلك العلاقة من بداية المدة المالية التى تغطيها عملية المراجعة فى أخر ديسمبر وتم تعيين المراجع فى يونيه من ذات العام وأصدر المراجع تقريره فى مارس العام التالى ، وهنا فإن الفقرة (أ) من القاعدة (101) تسرى على المدة من يونيه من ذات العام الى مارس حتى إصدار التقرير ، أما الفقرة (ب) فتسرى على المدة من أول يناير حتى مارس فترة إعداد التقرير .

وفيما يلى شكل رقم (3/3) يعكس الفترة الزمنية التى تغطيها الفقرة (أ) وهى بصفة عامة أقصر من الفترة الزمنية التى تغطيها الفقرة (ب) .

شكل رقم (3/3)

الفترات الزمنية التى تغطيها الفقرتين أ ، ب

من تفسيرات القاعدة (101)



4/2/3 أثر التعيين فى الشركات على الإستقلال والموضوعية والأمانة

Appointments in Companies

عندما يكون المحاسب القانونى المزاول للمهنة فى نفس الفترة التى يقوم فيها بمراجعة الشركة أو فى الفترة السابقة مباشرة على القيام بالمهمة :-

أ - عضو مجلس إدارة الشركة أو مديرا أو موظفا بها .

ب- أن يكون شريكا أو موظفا فى المكتب أو عضو مجلس إدارة أو مديرا أو موظفا فى الشركة .

فإن المحاسب يعتبر لديه مصلحة تحول دون موضوعيته عند إعداد تقرير مراجعة عن الشركة .

ويعتبر من قبيل الإجراءات الشائعة فى مثل هذه المواقف منع المحاسبين من التعيين كمراجعين فى الشركات المعنية ، ومن الواضح أنه من المرغوب فيه أن لا يقبل المحاسبون من هذه الشركات مهام أخرى يكون مطلوبا فيه إبداء الرأى ، وفى مثل تلك المواقف يجب أن لا تقل الفترة السابقة على القيام بالمهمة عن سنتين أو وفقا لما تنص عليه التشريعات أيهما أطول .

وقد أشارت القاعدة (11) من دليل السلوك المهنى الدولى الى النشاطات التى تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة،حيث تضمنت الإعتبارات التالية :-

1- يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة أن لا يمارس فى نفس الوقت أى عمل أو .حرفة أو نشاطات أخرى تشوب أو يمكن ن تشوب أمانته أو موضوعيته أو إستقلاله أو السمعة الطيبة للمهنة وبالتالى تتعارض مع الممارسة العامة لخدمات مهنة المحاسبة .

2- تغطى خدمات الممارسة العامة لمهنة المحاسبة مدى واسعا من النشاطات يشمل المحاسبة ، والمراجعة ، والضرائب والإستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية ، ولا يعتبر القيام بأداء إثنين أو أكثر من هذه الأنواع من الخدمات فى نفس الوقت عملا يشوب الأمانة أو الموضوعية أو الإستقلال فى حد ذاته .

3- يجب أن يعتبر الإرتباط – فى نفس الوقت – بعمل أو وظيفة أو نشاط آخر لا ينتمى الى الممارسة العامة للخدمات المحاسبية والذى يكون له تأثير على عدم قيام المحاسب بواجباته المهنية على أكمل وجه طبقا للمبادئ الأساسية للسلوك لمهنة المحاسبة إرتباطا لا يتسق مع مزاولة مهنة المحاسبة .

5/2/3 أثر أداء خدمات أخرى لعملاء المراجعة على الإستقلال والموضوعية

Provision of Other Services to Audit Clients

عندما يقوم المحاسب القانونى بأداء خدمات أخرى للعميل بجانب المراجعة ، يجب توخى الحرص لعدم القيام بمهام الإدارة أو إتخاذ قرارات هى فى الأساس من مسئوليات مجلس الإدارة أو من مسئولية الإدارة نفسها .

ويعتبر المحاسبون فى مركز يمكنهم من تقديم خدمات الإستشارات الإدارية لعملائهم خاصة أنهم على دراسة وثيقة بأحوال العميل ونشاطاته ، كما أن الكثير من الشركات لاسيما الصغيرة ستضار إذا حرمت حق الحصول على خدمات أخرى من جانب المراجع ، وكثير ما يقوم المراجع أثناء عملية المراجعة ذاتها بتقديم النصيحة لعملائه مثلا ، بصفة خاصة عند مراجعتهم حسابات المنشآت الصغيرة وتقديم النصيحة لها عن الجوانب الضريبية ، وهنا تكون المهمتين متشابكتين ومتداخلتين لدرجة لا يمكن فصلها ، بالإضافة لذلك فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية عند أدائه مهمة المراجعة قد يتطلب الأمر تقديم إقتراحات لتحسين ذلك النظام ولكافة تلك الأسباب يكون من الصعب وضع حدود للخدمات التى يمكن للمراجعين أن يقدموها ، وتعتبر الخدمات التى يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة فى مجال الخدمات الإدارية والضريبية خدمات إستشارات يجب ألا تأخذ دور وظائف الإدارة فى الشركة عميل المراجعة .

لا تتأثر موضوعية المراجع بتقديم خدمات إستشارية بشرط أن لا تتضمن هذه الخدمات إتخاذ قرارات هى من سلطة إدارة الشركة أو تنطوى هذه الخدمات على تحمل المسئولية عن قرارات الإدارة ، ومن ناحية المبدأ لا يعتبر تقديم خدمات محاسبة أخرى هو المعيار فى تقرير موضوعية المحاسب، ومع ذلك يجب أن يكون المحاسب حريصا فى أن لا يتعدى الجانب الإستشارى فى الخدمات الإدارية التى يقدمها العميل .

وكثير ما يطلب من المحاسب خدمة إعداد السجلات المحاسبية خاصة فى المنشآت الصغيرة التى يكون نشاطها محدودا بصورة لا تمكنها من تعيين هيئة للقيام بالعمل المحاسبى الداخلى ، ومن غير المحتمل أن تطلب المنشآت الكبيرة مثل هذه الخدمات فيما عدا الحالات الإستثنائية ، وفى جميع الحالات التى يكون فيها الإستقلال مطلوبا ويكون المحاسب المزاول العام للمهنة معنيا بإعداد السجلات المحاسبية لعميل يجب مراعاة المتطلبات التالية :-

أ - يجب أن لا يكون للمحاسب علاقة أو مجموعة من العلاقات مع العميل أو أى تعارض فى المصالح يشوب الأمانة والموضوعية .

ب- يجب أن يقبل العميل تحمل مسئولية إعداد القوائم المالية .

جـ- يجب ألا يقوم المحاسب بدور الموظف أو بدور الإدارة المسئولة عن تعريف العمليات .

ء - يجب ألا يشترك موظفى مكتب الذين يعهد إليهم بإعداد السجلات المحاسبية فى فحص تلك السجلات .

6/2/3 أثر العلاقات الشخصية والأسرية على الإستقلال والموضوعية

قد تؤدى العلاقات الشخصية أو الأسرية Personal and Family Relationships الى التأثير على الموضوعية وبالتالى يكون هناك حاجة لتأكيد وضمان أن لا يشوب الموضوعية أية شائبة نتيجة للعلاقات الشخصية أو الأسرية .

من المسلم به أن محاولة توصيف وتحديد العلاقات الشخصية بصورة تفصيلية فى متطلبات السلوك وتباين المدى المسموح به من العلاقات الشخصية بين المحاسب الممارس العام للمهنة وبين العميل أو المديرين الذين يشغلون مناصب رئيسية لدى العميل (مثل رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب والمدير المالى ..) يعد أمر غير عمليا ، وبصفة عامة يجب ألا يقبل المحاسب الممارس العام للمهنة أن يكون هناك إحتمال أن يتعرض فيها لضغوط معينة ، وقد تنشأ تلك الضغوط عندما تكون هناك مصلحة متبادلة للمحاسب الممارس العام للمهنة مع مدير أو موظف لدى العميل أو تكون له مصلحة هامة نسبيا فى شركة مشتركة مع العميل .

وبالنسبة للعلاقات الأسرية التى تمثل دائما تهديدا غير مقبول للإستقلال فهى تشمل الحالات التى يكون فيها المحاسب الفرد المزاول العام للمهنة أو الشريك فى مكتب محاسبة مشترك أو موظف فى مكتب المحاسبة منوط به إنجاز مهم يتعلق بالعميل زوجا أو ابنا أو ولدا أو والدا للزوج أو عديل أو شقيق أو أحد الأقارب الآخرين حتى الدرجة الثانية للعميل ، ويقصد بالعميل هنا صاحب العمل أو المساهمين الرئيسيين أو رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المديرين المساعدين .

7/2/3 أثر الأتعاب أو الأتعاب المعلقة على شرط على الإستقلال والموضوعية

1/7/2/3 الأتعاب Fees

عندما تمثل الأتعاب الدورية التى يدفعها عميل واحدا او مجموعة من العملاء المرتبطين جزءا كبيرا من مجموع إيرادات مكتب المحاسبة ، فإن الإعتماد على هذا العميل أو مجموعة العملاء يجب أن يصبح بالضرورة تحت الملاحظة وأن يثير شكوكا حول الموضوعية والإستقلال .

ومن غير الممكن إعطاء إرشادات محددة بين نسبة الإيرادات التى تأتى من عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين الى مجموع ايرادات المكتب التى تعتبر غير مقبولة ، ومع ذلك إذا كانت تلك الأتعاب هى كل إيرادات المكتب أو تمثل جزءا هاما نسبيا من إيرادات المكتب يجب أن يدرس المُراجع بحرص ما إذا كان الإستقلال أو الموضوعية قد شابهما شائبة ، وقد ينشأ موقف مشابه إذا كانت الأتعاب التى تستحق قبل العميل مقابل خدمات مهنية لم تحصل لمدة طويلة وخاصة إذا كان جزء كبير منها لم يتم تحصيله قبل إصدار تقرير المراجع للعام التالى .

ويستثنى مما تقدم مكاتب المحاسبة الجديدة أو تلك التى تنوى التوقف عن العمل كما يستثنى أيضا فرع المكتب الذى يعتمد على عميل واحد فى دخله أو مجموعة من العملاء المرتبطين ، وقد يكون هذا الوضع إذا كان مكتب المحاسبة الفرعى يقوم بمراجعة القوائم المالية لعميل معين يمثل الإيراد من هذا العميل جزءا رئيسيا من دخل الفرع وفى مثل هذه الأحوال يجب أن يخضع العميل الذى يقوم به مكتب المحاسبة الفرعى للفحص من قبل شريك في مكتب المحاسبة الرئيسى .

2/7/2/3 الأتعاب المعلقة على شرط Contingency Fees

يجب أن لا تكون الأتعاب المهنية بمكتب المحاسبة معلقة أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة .

ولا تعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة أتعابا معلقة على شرط ، وتعتبر الأتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعابا مشروطة وهى تعتبر غير مقبولة .

8/2/3 أثر تلقى السلع والخدمات على الإستقلال والموضوعية

إن قبول المراجع سلع أو خدمات Goods and Services مجانا من العميل يؤثر على الإستقلال كما أن قبول ضيافة زائدة عن الحد يمثل موقفا مشابها عندما يكون الإستقلال مطلوبا .

يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة وزوجته وأبنائه ألا يقبل سلع أو خدمات من العميل الا فيما تلك التى يحصلون عليها بنفس الشروط التى يحصل عليها الغير وبنفس المزايا التى تتاح للآخرين ، كما يجب الإعتذار عن قبول الضيافة والهدايا التى تخرج عن المألوف فى الضيافة العادية وفقا لما هو متبع بصفة عامة من الزاوية الإجتماعية .

9/2/3 أثر ملكية رأس مال مكتب المحاسبة القانونية على الإستقلال والموضوعية Ownership of the Capital

من الأمثل يجب أن يكون راس مال مكتب المحاسبة بأكمله مملوك لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى مكتب المحاسبة ذاته ، ومع ذلك بالنسبة لمكتب المحاسبة الذى يأخذ شكل شركة يجوز أن يكون جزء من راس المال مملوك لغير محاسبين بشرط أن تكون النسبة الغالبة من رأس المال مملوكة

لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى نفس المكتب وان يكون لهم الأغلبية والتصويت .

كمبدأ عام يجب أن يكون رأس مال المكتب مملوكا لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة فى نفس المكتب ، إذا كان كل رأس المال أو نسبة كبيرة منه مملوكا لآخرين فإنهم يكونون فى موقف يمكنهم من التأثير على المحاسبين الممارسين للمهنة عند أدائهم لعملهم المهنى ، ويمكن أن ينشأ نفس الموقف إذا ما تم تمويل المكتب بصورة أساسية عن طريق الإقتراض من آخرين بصورة تمثل شهريا من القواعد الخاصة بملكية رأس المال .

10/2/3 أمور أخرى تؤثر على الإستقلال والموضوعية

1/10/2/3 الدعاوى القضائية

قد تسبب الدعاوى القضائية بين المحاسب المهنى المزاول وعميل المراجعة المخاوف المرتبطة بتأثر العلاقة الطبيعية للمدى الذى فيه قد يضعف أو يفقد إستقلال وموضوعية المحاسب المهنى .

وبصفة عامة لا يعتبر المراجع مستقلا فى حالة وجود نزاع قضائى بينه وبين العميل أو فى حالة وجود نية معلنة للدخول فى منازعات قضائية Threatened Litigation ، ففى حالة النزاع القضائى يأخذ أطراف الخصومة مواقف متعارضة ، وفى مثل هذه الحالات يحق للأطراف الخارجية أن يشكوا فى رغبة إدارة الشركة فى تزويد المراجع بجميع الحقائق المطلوبة ، وفى موضوعية المراجع فى فحص البيانات المقدمة من العميل ، ومع ذلك فمن الممكن ألا تتعلق الخصومة بأعمال المراجعة أو قد يكون مبلغها غير جوهرى، وفى مثل هذه الحالات لا يفقد المراجع إستقلاله عادة .

2/10/2/3 الشركاء السابقين Former Partners

قد يثار تساؤل بخصوص موقف الشريك السابق (سواء كان بالإستقالة أو بالتقاعد أو إنهاء الخدمة) فى أحد مكاتب المحاسبة من ناحية الإستقلال ، ومدى أحقيتهم فى الإشتراك فى إدارة إحدى الشركات أو يكون لهم مصلحة مالية فيها دون أن يفقد مكتب المحاسبة – الذى كان ينتمى اليه كشريك – الذى يراجع تلك الشركة – إستقلاله .

وقد أجابت تفسير قواعد السلوك وأباحت لهؤلاء الشركاء المتقاعدين أن يكون لهم مصلحة مالية أو يشاركوا فى إدارة الشركات التى يتولى مكتبهم السابق مراجعتها دون أن يفقد هذا المكتب إستقلاله ، ويجب على هؤلاء الأعضاء فى مثل تلك الحالة ألا يظهروا أنفسهم أمام الغير بوجود إرتباط بينهم وبين مكتبهم السابق . كما يجب ألا تتأثر المزايا التقاعدية التى يحصلون عليها من مكتبهم السابق تأثرا جوهريا بالأتعاب التى يحصل عليها المكتب من العميل الذين يرتبطون به ، وأن لا تكون لهم صلة فعالة فى نشاط المكتب السابق الذى كانوا ينتمون اليه .

3/10/2/3 الإرتباط الطويل للموظفين الرئيسيين مع عملاء المراجعة

إن إستخدام نفس الموظفين الرئيسيين فى مهمة مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة لفترة زمنية طويلة قد يشكل عائقا يهدد إستقلال وموضوعية المحاسب المزاول ، لذلك يتعين على المحاسبين المهنيين أن يتبعوا خطوات من شأنها التأكيد على الموضوعية والإستقلال يتم الحفاظ عليها أثناء أداء مهمة المراجعة .

3/3 معايير التأهيل المهنى Professional Competeness Standards

يوضح الجدول رقم (3/4) بيان مقارن لقواعد التأهيل المهنى فى دليل السلوك الأمريكى والدولى .

جدول رقم (3/4)

معايير التأهيل المهنى

بيان معايير التأهيل	الرقم بالدليل
- المعايير العامة ، ومعايير المراجعة ومبادئ المحاسبة .	القواعد 201 ، 202 ، 203 من قواعد السلوك المهنى الأمريكية .
- الكفاءة المهنية لكافة المحاسبين المهنيين .	القاعدة رقم (3) من دليل السلوك الدولى - الفقرات 1/3 - 2/3 .
- الكفاءة المهنية والمسئوليات المرتبطة بإستخدام غير المحاسبين .	القاعدة رقم (9) من دليل السلوك الدولى - الفقرات 1/9 - 6/9 .
- الكفاءة المهنية القابلة للتطبيق على المحاسبين المهنيين العاملين بمكاتب المحاسبة .	القاعدة رقم (16) من دليل السلوك الدولى .

1/3/3 المعايير العامة General Standards

تختص القاعدة رقم (201) بالمعايير العامة والتى تنص على :-

" يجب على المحاسب العضو أن يتقيد بالمعايير التالية (كما تم تفسيرها بواسطة الجهات المحددة عن طريق مجلس المجمع) ويجب أن يبرر أى إنحراف عليها " :-

أ - الكفاية المهنية :

لا يجوز للعضو أن يقبل أى عملية لا يستطيع هو أو المكتب الذى ينتمى اليه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية .

ب- العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يجب أن يمارس العضو العناية المهنية الواجبة عند أدائه الخدمات المهنية .

جـ - التخطيط والإشراف Planning and Supervision

يجب على العضو تخطيط أداء الخدمات المهنية والإشراف عليها بشكل كاف .

د - البيانات الملائمة الكافية Sufficient Relevance Data

يجب الحصول على بيانات ملائمة وكافية لتوفير أساس معقول للنتائج أو التوصيات المرتبطة بالخدمات المهنية المؤداة .

وقد تم إصدار أحد تفسيرات المعايير العامة – وهى تلك المرتبطة بالكفاءة المهنية ، حيث يتعين على المحاسب الإمتناع عن القيام بأى مهمة أو الإستمرار فيها ما لم يكن كفئا للقيام بها إلا إذا تسنى له الحصول على معاونة ومساعدة تتميز بالكفاءة بصورة تمكنه من إنجاز المهمة على أكمل وجه ، إذا لم يتوافر فى المحاسب القانونى أو فى أى موظف أخر يعمل لديه الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بدور محدد فى المهمة يمكنه الحصول على مشورة فنية من الخبراء مثل محاسبين آخرين ، محامين ، خبراء اكتواريين ، مهندسين ، جيولوجيين أو مثمنين .

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية للمحاسب القانونى الى مرحلتين مستقلتين هما:–

أ – إكتساب الكفاءة المهنية Attainment of Professional Competence

يتطلب إكتساب الكفاءة المهنية مبدئيا مستوى مرتفع من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص ، وتدريب وإختبارات فى موضوعات مهنية ملائمة بالإضافة الى فترة خبرة ، وهذا هو ما يجب أن يكون عليه النموذج العادى لتطوير المحاسب .

ب–المحافظة على الكفاءة المهنية Maintenance of Professional Competence

تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مهنة المحاسبة بما فى ذلك التوصيات القومية والدولية فى مجال المحاسبة والمراجعة والقواعد والقرارات التنظيمية الأخرى المتصلة بالمهنة والمتطلبات القانونية .

كما يجب على مكتب المحاسبة أن يتبنى برنامجا مصمما للتأكد من الرقابة على جودة الأداء فى العمل المهنى بما يتفق مع التوصيات القومية والدولية .

2/3/3 الإلتزام بالمعايير Compliance with Standards

تنص القاعدة (202) بالإلتزام بالمعايير على ما يلى :–

" يجب على العضو الذى يقوم بإجراء خدمات المراجعة والفحص والجمع والإستشارات الإدارية والضرائب وأية خدمات مهنية أخرى أن يتقيد بالمعايير التى تصدرها الجهات المحددة عن طريق المجلس " .

تتطلب القاعدة رقم (202) من دليل السلوك الأمريكى أن يقوم المحاسب العضو بإتباع المعايير المقررة عن طريق الجهات المحددة عن طريق مجلس المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، وتلك الجهات تشتمل على خمسة جهات تتعلق بالقاعدة رقم (202) وثلاثة منها تتعلق بالقاعدة رقم (201) .

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية فى ظل القاعدة رقم (202) بغرض تحديد معايير عن الإفصاح عن المعلومات المالية لم يتم تضمينها فى القوائم المالية الأساسية بالإضافة الى إفصاحات مطلوبة فى تقارير منشورة تتضمن قوائم مالية ولمجلس معايير المحاسبة الحكومية نفس الإختصاصات فى إصدار معايير للوحدات الحكومية .

وقد خول المجمع ثلاثة جهات لإصدار معايير ترتبــط بالقاعدتين رقـــمى (201) و (202) ، حيث يتعلق مجلس معايير المراجعة بالقاعدة رقم (201) الخاص بمعايير وإجراءات المراجعة وإبداء الرأى ، بالإضافة لذلك فإن ذلك المجلس له سلطة فى ظل القاعدة رقم (202) بتحديد مسئوليات الأعضاء المحاسبين تجاه الإفصاحات عن المعلومات المالية خارج القوائم المالية فى التقارير المالية المنشورة المنظمة للقوائم المالية .

تصدر لجنة خدمات المحاسبة والفحص معايير فى ظل القاعدة رقم (201) عن القوائم المالية غير المراجعة ، ويتضمن ذلك خدمات الإعداد والفحص ، بالإضافة لذلك ففى ظل القاعدة رقم (202) فقد إهتمت اللجنة بإصدار معايير عن المعلومات المالية غير المراجعة للوحدات غير المطلوب منها إستيفاء نموذج مقدم لجها رقابية فى حالة بيع وتداول الأوراق المالية فى البورصة .

تهتم اللجنة التنفيذية بخدمات الإستشارات الإدارية بإصدار معايير – فى ظل القاعدة رقم (201) – تختص بتقديم خدمات الإستشارات الإدارية .

3/3/3 دور مبادئ المحاسبة المتعارف عليها The Role of GAAP

تنص القاعدة رقم (203) على ما يلى :-

" لا يجوز لأحد الأعضاء إبداء الرأى بأن القوائم المالية معدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تخالف أحد المبادئ المحاسبية المصدرة بواسطة الجهة المكلفة بإصدار مثل هذه المبادئ من جانب مجلس المجمع ، ويكون لهذا المبدأ تأثير جوهرى على القوائم المالية فى مجموعها ، الا إذا تمكن العضو من إثبات أنه نتيجة لظروف غير عادية فإن التقيد بالمبدأ كان ستنتج عنه قوائم مالية مضللة ، وفى مثل هذه الحالات فإن تقرير العضو يجب أن يصف المخالفة وأثارها التقديرية - اذا كان هذا ممكنا - والأسباب التى من شأنها أن التقيد بالمبدأ كان سينتج عنه قوائم مالية مضللة ".

وتعتبر هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هى الجهة التى كلفها المجمع بتقرير مبادئ المحاسبة التى يجب على العميل إتباعها عند إعداد القوائم المالية وتتطلب القاعدة رقم (203) من المراجع أن يبرهن على أن أى مخالفة لمبدأ من المبادئ المحاسبية التى أقرتها بهيئة قوائم مضللة ، لذلك فإن هذا الإستثناء نادرا ما يستخدم فى الحياة العملية ، والمراجع الذى يفسر هذه المخالفة يجب أن يدرك أنه يتحمل مسئولية ثقيلة ، ويلاحظ أن المبادئ المحاسبية التى تشير اليها القاعدة رقم (203) لا تقتصر على المبادئ الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية ولكنها تشمل أيضا المبادئ الصادرة عن الهيئات التى كانت تسبقها مثل هيئة مبادئ المحاسبة ولجنة إجراءات المحاسبة والتى لم يتم إلغاؤها بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية .

4/3 المسئوليات تجاه العملاء Responsibilities to Clients

يوضح الجدول رقم (3/5) بيان مقارن لقواعد المسئوليات تجاه العملاء فى ظل دليل السلوك الأمريكى والدولى .

جدول رقم (3/5)

مسئولية المراجع نحو العملاء

بيان القاعدة	رقم القاعدة
أسرار العملاء أو السرية	القاعدة رقم (301) من دليل السلوك الأمريكى ، والقاعدة رقم (4) من دليل السلوك الدولى (الجزء الأول) فقرات 1/4 - 9/4 .
الأتعاب المشروطة أو المعلقة على شرط	القاعدة رقم (302) من دليل السلوك الأمريكى ، والقاعدة رقم (8) ، (10) من دليل السلوك الدولى .

1/4/3 السرية أو أسرار العملاء Confidential Client Information

تنص القاعدة رقم (301) - أسرار العملاء على ما يلى :-

" يجب على المحاسب العضو عدم إفشاء أى أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الا بموافقة العميل نفسه " .

ومن الطبيعى أن يحصل المراجع على معلومات وثيقة قد تعتبر من أخص أسرار العميل عند قيامه بجمع أدلة الإثبات اللازمة له لتأكيد رأيه فى القوائم المالية .

فقد يعلم المراجع بمشروع إندماج مرتقب ، أو بمنتجات جديدة ، أو بتغيير فى معدل الكوبونات المعلنة ، أو بتغيير فى أشخاص الإدارة ، أو بعقود يتم التفاوض بشأنها ، وقد يحصل المراجع على نفع نقدى كبير اذا أفشى تلك الأسرار وقد يضر بمستقبل المراجع المهنى ، كما أنه يسئ الى المهنة فى مجموعها أكبر إساءة .

وتسرى القاعدة رقم (301) على البيانات التى تعتبر من أسرار العملاء التى يحصل عليها المحاسب أثناء قيامه بعمله ، ويحافظ المحاسبون على هذه الأسرار سواء بالنسبة لعملائهم الحاليين أو السابقين ، ويجب على المراجع أن يدرك أن كثيرا من المعلومات التى يحصل عليها قد لا تكون معروفة لجميع موظفى العميل ، ولذلك يجب عليه المحافظة على سرية تلك الأمور ، ويجب على المراجع المحافظة على أوراق العميل ومنح أى شخص غير مرخص له بالإطلاع على هذه الأوراق التى قد تحتوى على هذه البيانات السرية .

وفيما يلى أبرز القواعد التى نص عليها قاعدة السرية **Confidentiality** رقم (4) حسب دليل السلوك الدولى :-

1- يلتزم المحاسبون بإحترام سرية المعلومات التى يحصلون عليها عن أعمال العميل أو صاحب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهنى .
2- يجب على المحاسبين أن يراعوا المحافظة على السرية بإستمرار ما لم يحصلوا على ترخيص محدد بالإفصاح عن معلومات أو كان هناك واجب قانونى أو مهنى بالإفصاح .
3- يقع إلتزم على المحاسبين بالتأكد من أن الأفراد الذين يعملون تحت رقابتهم والأشخاص الذين يحصلون منهم على النصيحة والمساعدة يحترمون مبدأ سرية المعلومات .

4- لا تتعلق السرية بالإفصاح عن المعلومات فحسب ، وإنما تتطلب أيضا أن لا يستخدم المحاسب أو يبدو بمظهر من يستخدم هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة شخص ثالث .

5- يباح للمحاسب الوصول الى الكثير من المعلومات السرية عن أعمال العميل أو صاحب العمل لا يمكن الوصول اليها بطريق أخر ، وهذه المعلومات لا تتاح للكافة ، وبالتالى يجب أن يكون من الممكن الإعتماد على أن المحاسب لن يفصح عن هذه المعلومات للآخرين دون ترخيص ولا ينطبق ذلك على الإفصاح عن المعلومات اللازمة لإخلاء مسئولية المحاسب وفقا لمعايير المهنة ، ويستمر واجب المحافظة على سرية المعلومات حتى بعد إنتهاء العلاقة بين المحاسب والعميل أو صاحب العمل .

6- من الصالح العام وصالح المهنة أن يتم تعريف معيار المهنة المتعلقة بالسرية وأن تعطى إرشادات عن طبيعة ومدى الإلتزام بالسرية وعن الحالات التى يكون فيها الإفصاح عن المعلومات التى يتم الحصول عليها أثناء القيام بالمهمة المهنية أو أثناء القيام بالنشاطات الوظيفية مسموحا به أو مطلوبا .

7- ومع ذلك فإنه من المسلم أن سرية المعلومات هى جزء من النظام أو القانون العام ، وبالتالى فإنه يرجع بشأن المتطلبات التفصيلية فى هذا الشأن للقانون العام .

8- وفيما يلى أمثلة للإعتبارات المرتبطة بتحديد المدى الذى يمكن فيه الإفصاح عن المعلومات السرية :-

أ – عندما يتم الترخيص بالإفصاح من قبل العميل أو صاحب العمل يجب أن يؤخذ فى الإعتبار مصالح جميع الأطراف المعنية بما فى ذلك مصالح الطرف الثالث التى تتأثر بالإفصاح .

ب– عندما يكون الإفصاح مطلوبا بنص القانون ، ومن أمثلتها الحالات التى يكون فيها المحاسب مطالبا بالإفصاح عن معلومات سرية مرتبطة :–

- بالكشف عن مستندات .
- تقديم قرائن أثناء نظر إحدى القضايا .
- الإفصاح للسلطات العامة المعنية عن المخالفات القانونية التى تتكشف للمحاسب .

جـ– عندما يكون هناك إلتزام أو حق مهنى بالإفصاح يهدف :–

- الإلتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات السلوكية .
- حماية المصالح المهنية للمحاسب فى دعوى قضائية .
- الإلتزام بمعايير نوعية الفحص والمراجعة التى قام بها عضو أو هيئة مهنية .
- الإستجابة لتحقيق أو تقصى يقوم به أحد أعضاء السلطات التنظيمية الرقابية .

2/4/3 الأتعاب المشروطة Contingent Fees

تنص القاعدة رقم (302) على أن المحاسب العضو يجب ألا :–

1– يقوم بتأدية خدمات مهنية مقابل أتعاب معلقة على شرط **Contingent Fees** أو يحصل على مثل تلك الأتعاب من أحد العملاء مقابل تأدية العضو أو مكتب العضو أحد الخدمات التالية :–

أ – عملية مراجعة أو فحص للقوائم المالية .

ب– جمع لأحد القوائم المالية عندما يتوقع العضو أو يتوقع بشكل معقول بأن طرف ثالث سوف يستخدم تلك القوائم المالية وأن تقرير الجمع لذلك العضو لن يفصح عن نقص الإستقلال .

جـ– فحص المعلومات المالية المستقبلية .

2– إعداد إقرار ضريبى أصلى أو معدل أو مطالبة بإسترداد ضريبى مقابل الحصول على أتعاب معلقة على شرط معين .

ويقصد بالأتعاب المعلقة على شرط **Contingent Fees** بأنها عبارة عن تلك الأتعاب التى تتحدد فى ضوء نتيجة الخدمات المؤداة .

وتحظر القاعدة رقم (302) على المراجع الإتفاق على تحديد أتعاب معلقة بنتائج الفحص ، فإذا حددت أتعاب المراجع مثلا بنسبة مئوية من صافى الربح الذى تظهره القوائم المالية فهناك إحتمال بأن يفقد المراجع موضوعيته ، ويؤدى ذلك أيضا الى ظهور المراجع بمظهر عدم الإستقلال .

وتنطبق القاعدة على أتعاب المراجعة أو الإستشارات الإدارية أو أتعاب الخدمات المحاسبية الأخرى لأغراض الإدارة الداخلية ، فقد يشك المراجع مثلا فى موضوعية المحاسب الذى يوصى بنظام معين للتكاليف إذا حددت أتعاب المحاسب بنسبة معينة من الوفر فى التكاليف ، فقد يكون ذلك الوفر فى التكاليف قصير الأجل لزيادة الأتعاب . ولكن في الأمد الطويل قد يؤدى ذلك الوفر الى الأضرار بالمنشأة .

وهناك إستثناء لقاعدة عدم جواز تحديد الأتعاب بحسب النتائج إذا تم تحديد الأتعاب بواسطة احدى المحاكم أو بواسطة هيئات عامة أخرى ، وفى حالة الخدمات الضريبية إذا تم تحديدها بناء على النتائج التى توصلت اليها احدى

الجهات الحكومية أو نتيجة إجراءات قضائية ، والمبرر لذلك الإستثناء أن المحاسب فى تلك الحالة ليس فى مقدوره التأثير على مقدار أتعابه لأن النتيجة تحددها جهات أخرى .

ولا يلزم ان تحدد أتعاب المحاسب بصفة كلية بناء على معدلات يومية أو معدلات الساعة ، وعند تحديد الأتعاب التى تطلب من العميل يجب على المراجع أن يأخذ فى إعتباره الوقت الذى قضاه على العملية مختلف نوعيات موظفى مكتبه ودرجة مهاراتهم وخبرتهم ، وصعوبة العملية أو طبيعتها غير المعتادة ، وما إذا كانت المهمة عارضة أو مستمرة وقيمة الخدمات بالنسبة للعميل والأتعاب التى يتقاضاها الزملاء الآخرون لتأدية الخدمات نفسها ، وفى بعض الأحيان قد يؤدى المراجع بعض الأعمال بأقل من التكلفة أو مجانا (كما فى حالة إحدى الجمعيات الخيرية) وكأشخاص مهنيين يجب على المحاسب الإهتمام بتأدية إلتزاماته تجاه العملاء وتجاه الجمهور أكثر من إهتمامهم بالنفع المادى المباشر .

بإختصار يجب عدم تقديم المحاسب أية خدمات مهنية مشروطة بعدم أحقية أتعاب تلك الخدمات ما لم تحقق نتائج معينة ، أو إرتباط هذه الأتعاب بنتائج أو إكتشافات محتملة ، ولا تحدد أحكام هذه القاعدة – قاعدة الأتعاب المشروطة – إرتباط قيمة الأتعاب المهنية بمستوى ومقدار الجهد اللازم فى أداء الخدمة ، ولا تعتبر أتعاب المحاسب مشروطة إذا حددت بقرار قضائى أو بواسطة جهة حكومية ، أو على أساس نتائج فحص الجهات القضائية أو الحكومية لقضايا ضرائبية . وبإيجاز فإن تلك القاعدة تهدف الى عدم تحديد قيمة أتعاب المحاسب المهنية على أساس إكتشافاته أو نتائج مهمته .

5/3 مسئوليات المراجع تجاه زملائه Responsibilities to Colleagues

1/5/3 مقدمة :-

يوضح الجدول رقم (3/6) قواعد دليل السلوك المهنى المرتبطة بمسئوليات المراجع تجاه زملائه سواء الأمريكية أو الدولية :-

جدول رقم (3/6)

بيان القاعدة	رقم القاعدة
العلاقات مع المحاسبين المهنيين المزاولين الآخرين .	القاعدة رقم (13) من دليل السلوك المهنى الدولى . وغنى عن القول فإن قاعدة عدم التعدى على ممارسة المحاسبين الآخرين رقم (401) من قواعد السلوك المهنى الأمريكى أصبحت غير ذات معنى بعد الغاء قاعدة منع المحاسبين من استجداء العملاء المرتقبين القاعدة رقم (502) فى عام 1979 .

إشتمل دليل السلوك المهنى الأمريكى قبل عام 1979 على القاعدة رقم (401) الخاصة بالتعدى على ممارسة محاسب آخر ، حيث تمنع المحاسب من التعاقد مع عملاء محاسب آخر أو إغواء موظفى محاسبين آخرين بترك وظائفهم مقابل عروض عمل مغرية لدى المحاسب المتعدى بدون إخطار هؤلاء المحاسبين الآخرين مسبقا . وعند إلغاء قاعدة منع المحاسب من

إستجداء العملاء المرتقبين (قاعدة رقم 502) فى عام 1979 أصبحت قاعدة عدم التعدى على ممارسة المحاسبين الآخرين (قاعدة رقم 401) غير ذات معنى – ولذلك تقرر إلغائها .

وعلى الرغم من ذلك فما زال المحاسب مسئولا عن الإلتزام بتصرفات خلقية راقية تجاه زملاء مهنة المحاسبة فى ظل دليل التصرفات المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وينص ذلك المفهوم بأنه يجب على المحاسب القانونى أن يتصرف بنمط يحث على التعاون ودعم العلاقات الطيبة بين أعضاء المهنة ، وبعبارة أخرى يجب على المحاسب أن يعامل زملائه بنفس الأسلوب الذى يرغب أن يعاملوه به .

وقد تناول دليل السلوك المهنى الدولى قواعد العلاقة مع الزملاء من خلال الفقرات 1/9 – 25/9 سواء فيما يتعلق بقبول مهام جديدة أو الحلول محل مكتب محاسبة آخر – على النحو التالى :-

2/5/3 قبول مهام جديدة

1- غالبا ما يؤدى إتساع نشاط عمليات المنظمات الى إنشاء فروع لها أو شركات تابعة فى أماكن لا يمارس فيها المراجع لهذه المنظمات نشاطه ، وفى مثل هذه الحالات قد يطلب العميل أو مكتب المحاسبة الواقع فى دائرتِه النشاط الممتد للمنظمة بالإتفاق مع العميل أن يكون المكتب بمثابة مراجع مقيم فى هذه الأماكن .

2- وقد تنشأ الحاجة للإحالة أيضا فى مجالات تتميز بخدمات معينة أو مهام معينة ويلاحظ أن نطاق الخدمات التى تقدمها مهنة المحاسبة فى تزايد مستمر كما أن عمق المعرفة اللازمة لخدمة الجمهور غالبا ما تتطلب

مهارات خاصة ونظرا لأنه من غير العملى لأى محاسب واحد أن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة اللازمتين فى جميع فروع المحاسبة فإن بعض مكاتب المحاسبة قد تقرر أنه ليس من المناسب أو من المرغوب فيه أن يتوافر لدى المكتب المدى الكامل من المهارات الخاصة التى قد تكون مطلوبة .

3- يجب على مكاتب المحاسبة أن تقتصر على القيام بالأعمال التى تتوقع أن تقوم بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة ، وبالتالى يعتبر من الضرورى بالنسبة للمهنة بصفة عامة ومن صالح عملائها تشجيع المحاسبين على التوصية بالحصول على استشارة من أولئك الذين هم على كفاءة للقيام بها عندما يكون ذلك ملائما .

4- ومع ذلك قد يحجم مكتب المحاسبة الذى تنقصه كفاءة معينة عن إحالة العميل لمكتب محاسبة آخر تتوافر لديه الخبرة المطلوبة بسبب خوفه أن ينتقل العميل كلية للمكتب الآخر وبالتالى يفقد العمل الذى يؤديه حاليا للعميل ، ومن ثم فإن العملاء قد يحرمون من فوائد استشارات من حقهم الحصول عليها .

5- يجب أن تكون رغبات العملاء هى العنصر الحاكم فى إختيار المستشارين المهنيين سواء أكانت تتطلب مهارات خاصة أم لا ، وتبعا لذلك يجب أن لا يحاول المحاسب بأى صورة من الصور أن يحد من إختيار العميل فى الحصول على إستشارة معينة ، وعندما يكون ملائما يجب أن يشجع المحاسب العميل على القيام بذلك .

6- يمكن الحصول على خدمات أو إستشارات من مكتب المحاسبة الذى تتوافر لديه خبرة مناسبة بطريقة أو أخرى من الطرق التالية :-

أ – عن طريق العميل :-

1- بعد مناقشة مسبقة وتبادل للرأى مع مكتب المحاسبة الحالى .

2- بناء على طلب أو توصية محددة من مكتب المحاسبة الحالى .

3- دون الرجوع الى المحاسب الحالى .

ب- عن طريق مكتب المحاسبة الحالى مع مراعاة الحرص اللازم بشأن السرية :

7- عندما يطلب من مكتب محاسبة القيام بخدمات أو تقديم إستشارة يجب أن يستفسر مكتب المحاسبة عما إذا كان العميل يتعامل حاليا مع مكتب محاسبة ، وفى حالة ما إذا كان هناك مكتب محاسبة يخدم العميل حاليا وسيستمر فى تقديم خدمات مهنية للعميل يجب مراعاة الإجراءات المبينة فى الفقرات الثامنة الى الثالثة عشر وإذا كانت المهمة ينتج عنها أن يحل مكتب المحاسبة محل المكتب الحالى يجب اتباع الإجراءات المبينة فى الفقرات الرابعة عشر الى الخامسة والعشرين .

8- يجب على مكتب المحاسبة المحال اليه عميل من مكتب محاسبة آخر أن يقصر خدماته الى العميل على المهمة المحددة التى تلقاها من المكتب الذى يقوم بالعمل فى الوقت الحالى أو على المهمة التى يطلبها العميل ما لم يطلب العميل خلاف ذلك ، كما يجب أيضا على مكتب المحاسبة المحال عليه العميل إتخاذ الخطوات المنطقية لتدعيم علاقة العميل بمكتب المحاسبة الحالى ، كما يجب على مكتب المحاسبة المحال عليه العميل أن لا يوجه أى نقد للعمل الذى قام به المكتب الحالى بدون أن يعطى للمكتب الأخير فرصة لتوفير جميع المعلومات المرتبطة .

9- يجب على مكتب المحاسبة المحال إليه العميل عندما يطلب منه العميل القيام بمهمة تختلف بصورة مميزة عن المهمة الأولية التى أحيلت لمكتب المحاسبة من مكتب المحاسبة الحالى أو من العميل يجب على المكتب الأول إعتبار ذلك كطلب مستقل لتقديم خدمات أو إستشارة وقبل أن يقبل المكتب الجديد القيام بأى مهمة من هذا النوع يجب عليه أن ينصح العميل بالإلتزام المهنى الذى يقع على المكتب بضرورة الإتصال بالمكتب الحالى الذى يخدم العميل وأن يقوم على الفور بالإتصال بالمكتب الأول ويبلغه بما أفصح عنه العميل وطبيعة المهمة المطلوبة ، ومن المفضل أن يتم الإتصال كتابة .

10- وفى بعض الأحوال قد يصر العميل على عدم إبلاغ مكتب المحاسبة الحالي ، وفى هذه الحالة يجب على مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل أن يزن الأسباب التى يبديها العميل وما إذا كانت تعتبر أسبابا منطقية أم لا ، وفى غياب ظروف خاصة فإن مجرد رفض العميل الإتصال بمكتب المحاسبة الحالى لا يعد سببا كافيا .

11- يجب على مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل :-

أ - أن يلتزم بالتعليمات التى يتلقاها من مكتب المحاسبة الحالى أو من العميل الى المدى الذى لا يتعارض مع المتطلبات القانونية المرتبطة بالعميل أو غيرها من المتطلبات .

ب- التحقق الى أبعد مدى ممكن من أن مكتب المحاسبة الحالى يبقى على علم بالطبيعة العامة للعمل الذى يقوم مكتب المحاسبة المحال اليه العميل بتنفيذه .

12- عندما يكون هناك مكتبان محاسبيان يقومان بتأدية خدمات مهنية لنفس العميل قد يكون من المناسب الإقتصار على أخطار مكتب المحاسبة المعنى بالمهمة التى يقوم مكتب المحاسبة الذى لجأ اليه العميل مثلا خدمات مراجعة أو خدمات ضريبية تبعا لطبيعة المهمة التى يتم القيام بها .

13- عندما يكون ملائما يمكن لمكتب المحاسبة الحالى بالإضافة الى إصدار تعليمات تتعلق بالعمل المحال لمكتب محاسبة آخر أن يبقى على الإتصالات مع المكتب المحال اليه العمل وأن يتعاون معه فى جميع الطلبات التى يتلقاها منه للمعاونة .

3/5/3 الحلول محل مكتب محاسبة آخر

14- حق أصحاب الملكية فى المنظمات فى إختيار مستشاريهم المهنيين وفى تغييرهم إذا رغبوا فى ذلك هو حق طبيعى لا يمكن المنازعة فيه .

15- بينما يكون من الضرورى حماية المصالح المشروعة لأصحاب الملكية فانه من المهم أيضا عندما يطلب من المحاسب الممارس العام للمهنة أن يحل محل مكتب محاسبة آخر أن تكون لديه الفرصة ليتحقق من أنه لا توجد أسباب مهنية لعدم قبول المهمة ، ولا يمكن تحقيق ذلك بصورة فعالة دون الإتصال المباشر بمكتب المحاسبة الحالى ، وفى حالة عدم وجود طلب محدد من مكتب المحاسبة الذى يلجأ اليه العميل يجب أن لا يتطوع مكتب المحاسبة الحالى بأى معلومات عن نشاطات أو شئون العميل .

16- ويوفر الإتصال لمكتب المحاسبة التحقق مما إذا كانت الظروف والأحوال التى يقترح فيها إجراء تغيير فى مكتب المحاسبة الذى يقوم بالمهمة هى ظروف وأحوال يمكن معها قبول المهمة ، وبالإضافة الى ذلك فإن مثل

هذه الإتصالات تساعد على الحفاظ على العلاقات الطيبة التى يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبة التى يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنية .

17- يتوقف المدى الذى يمكن فيه لمكتب المحاسبة الحالى أن يناقش شئون العميل مع المكتب المرشح على :-

أ – ما إذا كان قد تم أخذ إذن العميل على ذلك و/أو .

ب- المتطلبات القانونية المتعلقة بالإفصاح عن ذلك ان وجدت .

18- يجب أن يعالج مكتب المحاسبة المقترح المعلومات التى تعطى له من مكتب المحاسبة الحالى بأقصى درجات السرية وأن يعطى الوزن المناسب لهذا المعلومات .

19- على سبيل المثال قد تبين المعلومات التى يعطيها مكتب المحاسبة الحالى للعميل أن الأسباب الظاهرية التى يعطيها العميل لتغيير المكتب لا تتفق مع الحقائق ، قد تكشف هذه المعلومات عن أن إقتراح تغيير المكتب راجع الى أن مكتب المحاسبة الحالى تمسك بموقف سليم لا يرضى العميل وأنه قام بواجباته بصفته مكتب محاسبة مهنى بالرغم من معارضة أو مراوغة العميل فى موقف نشأت فيها خلافات هامة على المبادئ أو الإجراءات بين مكتب المحاسبة الحالى والعميل .

20- ومن ثم فإن الإتصالات بين الأطراف تخدم ما يلى :-

أ – حماية مكتب المحاسبة من قبول مهمة فى ظروف لا تكون فيها كل الحقائق المرتبطة بالمهمة معروفة .

ب- حماية الأقلية من أصحاب ملكية المنظمات التى قد لا تكون على علم بالظروف التى يقترح فيها التغيير .

جـ- حماية مصالح مكتب المحاسبة الحالى عندما يكون التغيير المقترح قد نشأ أو عبارة عن محاولة للتدخل فى التطبيق السليم لواجبات المحاسب الحالى بصفته مهنيا مستقلا .

21- قبل قبول مهمة ترتبط بعمل مهنى متكرر يقوم به حتى الآن محاسب آخر ممارس عام للمهنة يجب على مكتب المحاسبة المرشح :

أ - التأكد من أن العميل المنتظر قد أخطر المحاسب الموجود من قبل بالتغيير المقترح أو إعطاء اذنا من المفضل أن يكون كتابة بأن يناقش شئون العميل بحرية كاملة مع المحاسب القترح .

ب- بعد أن يقتنع بالإجابة التى يتلقاها من العميل المقترح يحصل على اذن بالإتصال بالمحاسب القائم بالعمل حاليا ، واذا رفض هذا الإذن أو لم يعط الإذن المشار اليه تحت رقم (أ) بعاليه ، يجب على مكتب المحاسبة المقترح فى غياب ظروف إستثنائية يتوافر عنها معلومات كاملة وما لم يحصل على إقتناع عن المعلومات الضرورية بوسائل أخرى أن يمتنع عن قبول المهمة .

جـ- عند الحصول على الإذن يسأل مكتب المحاسبة الحالى من المفضل كتابة :-

(1) أن يوفر معلومات عن اى أسباب مهنية يجب أن تكون معروفة قبل تقرير ما اذا كان يتم قبول المهمة أم لا ، واذا كانت هناك أمور كذلك .

(2) لتوفير جميع التفاصيل الضرورية حتى يمكن الوصول الى قرار .

22- يجب على مكتب المحاسبة الحالى عندما يتلقى الرسالة المشار اليها فى 9 - 21 (جـ) أن :

أ - يجيب ، من المفضل كتابة مبينا ما إذا كانت هناك أسباب ليرفض مكتب المحاسبة المقترح القيام بالمهمة .

ب- ما إذا كانت هناك أى أسباب أو أمور أخرى يجب الإفصاح عنها والتأكد من أن العميل قد أعطى إذنا بالسماح بإعطاء تفاصيل عن هذه المعلومات للمحاسب المقترح وإذا لم يتم الحصول على إذن يجب على مكتب المحاسبة الحالى أن يقرر هذه الحقيقة للمحاسب المقترح.

جـ- عند استلام الإذن من العميل يفصح عن جميع المعلومات التى يحتاجها المحاسب المقترح حتى يكون بإمكانه أن يقرر ما إذا كان يقبل المهمة أم لا وأن يناقش بحرية مع المكتب جميع الأمور المرتبطة بالمهمة التى يجب أن يكون المكتب المقترح على دراية بها .

23- إذا لم يتسلم مكتب المحاسبة المقترح إجابة من مكتب المحاسبة الحالى خلال فترة معقولة ولم تكن هناك أسباب تدعوه للإعتقاد بأن هناك ظروفا إستثنائية تحيط بالتغيير المطلوب ، يجب أن يحاول مكاتب المحاسبة المرشح الإتصال بمكتب المحاسبة الحالى بوسائل اتصال أخرى ، وإذا لم يتمكن من الحصول على نتائج مرضية بهذه الوسائل يجب على مكتب المحاسبة المرشح أن يرسل خطابا آخر يذكر به أن هناك إفتراضا بأنه ليس هناك سبب مهنى بأن المهمة يجب أن لا تقبل وأن النيه تتجه الى قبول المهمة .

24- حقيقة أنه قد تكون هناك أتعاب مستحقة لمكتب المحاسبة الحالى لا يعتبر سببا مهنيا لعدم قيام مكتب محاسبة آخر بقبول المهمة .

25- يجب أن يقوم مكتب المحاسبة الحالى على الفور بتحويل جميع الدفاتر والأوراق الخاصة بالعميل التى تكون مطلوبة بعد تغيير المكتب الى مكتب

المحاسبة الجديد ما لم يكن لدى مكتب المحاسبة السابق حقوق قانونية تخوله حق حجز الدفاتر والمستندات .

6/3 المسئوليات والممارسات الأخرى

Other Responsibilities And Practices

يوضح الجدول رقم (3/7) بيان مقارن بالمسئوليات والممارسات الأخرى للمحاسبين القانونيين طبقاً لدليل السلوك المهني الأمريكي والدولي .

جدول رقم (3/7)

المسئوليات والممارسات الأخرى للمحاسبين القانونيين

بيان القاعدة	رقم القاعدة في الدليل
الأعمال المخلة بكرامة المهنة	القاعدة رقم (501) من دليل السلوك المهني الأمريكي ، القاعدة رقم (2) من دليل السلوك الدولي فقرات 1/2 ، 6/1 .
الإعلان ووسائل أجتذاب العملاء	القاعدة رقم (502) من دليل السلوك المهني الأمريكي والقاعدة رقم (14) من دليل السلوك الدولي الجزء الثاني الفقرات 1/13 ، 26/13 .
العمولات	القاعدة رقم (503) من دليل السلوك المهني الأمريكي والقاعدة رقم (10) من دليل السلوك الدولي فقرات 1/10 ، 13/10 .
الأعمال المتعارضة	القاعدة رقم (504) من دليل السلوك المهني الأمريكي ، والقاعدة رقم (11) من دليل السلوك المهني الدولي فقرات 1/11 ، 13/11 .
الشكل القانوني للمكتب واسمه	القاعدة رقم (505) من دليل السلوك المهني الأمريكي ، ولا توجد قاعدة مقابله في دليل

1/6/3 الأعمال المخلة بكرامة المهنة Acts Discreditable

حيث تنص القاعدة رقم (501) من دليل السلوك الامريكى الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة على مايلى :-

" لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أى عمل مخل بكرامة المهنة " وتلزم تلك القاعدة العضو بعدم التصرف بشكل سئ إلي سمعته المهنية ، ومثال ذلك الامتناع عن رد سجلات ومستندات العميل إليه أو التفرقة العنصرية بين العاملين فى مكتبه ، الفشل فى أتباع المعايير أو الإجراءات الأخرى أو المتطلبات الأخرى فى إجراء عمليات المراجعة الحكومية بالإضافة الى الأهمال والتقصير فى إعداد القوائم المالية .

2/6/3 الإعلان ووسائل إجتذاب العملاء Advertising And Solicitation

تنص القاعدة رقم (502) من دليل السلوك الأمريكى على مايلى :-

" يحظر على العضو أن يحصل على عمل عن طريق الإعلان أو بوسائل أجتذاب العملاء الأخرين بطرق غير صحيحة أو مضللة أو أحتيالية " .

وتتعلق تلك القاعدة بالإعلان وأستمرار العملاء المرتقبين فى سبيل ترويج نشاط المحاسب ، وفيما يلى الأعتبارات التى أشارت اليها القاعدة رقم (6) من دليل السلوك الدولى :-

1- من الواضح أنه من المرغوب فيه أن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات المتاحة التى يمكن أن يقدمها المحاسب المزاول العام للمهنة ،

وتــبعاً لذلك لا يوجد أعتراض على قيام أحدى الهيئات المحاسبية المنوط بهــا المحافظة على كيان المهنة وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات الى الجمهور بصورة سليمة مثلاً باسم إحدى هذه الهيئات .

2- بالــرغم مــن أن بعض دساتير وبعض مواثيق السلوك المبنى فى بعض بلدان العالم لم تسمح لمكاتب المحاسبة بالإعلان عن نفسها إلا أن الميثاق المصــرى لآداب السلوك المهنى يحرم الإعلان عن مكاتب المحاسبة فى جمهورية مصر العربية كمبدأ عام فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد بالنسبة للدعاية .

3- يخــول لفــروع مكاتــب المحاسبة المصرية الموجودة خارج القطر فى الــبلدان التى يسمح فيها بالإعلان عن مكاتب المحاسبة أن تقوم بذلك فى الخارج تمشياً مع ما هو معمول به فى هذه الدول ، وفى هذه الحالة يجب أن يهــدف الإعــلان الــى إطلاع الجمهور على خدماتهم التى يقدمونها بأســلوب موضــوعى مهذب وأمين ويدعو للثقة ويعتبر الحصول على عملاء عن طريق الأجبار أو المضايقة أمرا ممنوعا منعاً باتاً.

4- يعتــبر القــيام بأى عمل من الأعمال التالية بهدف الحصول على عملاء عملاً منافياً لآداب السلوك المهنى :

أ- إعطاء وعود وآمال غير صحيحة وليس لها ما يبررها بإمكانية تحقيق نتائج مرضية.

ب- الإيحاء بالقدرة على التأثير على أية محكمة أو هيئة قضائية أو وكالة أو منظمة أو ما شابه ذلك .

ج- التمجيد فى الذات على غير أساس أو حقائق موضوعية .

د- عمل مقارنة مع مكاتب المحاسبة الأخرى .

هـ- تقديم أية بيانات من المحتمل أن تؤدى الى تضليل الشخص العادى أو تؤدى الى استنتاجات خاطئة .

و- تقديم توصيات أو تزكيات .

ز- الإدعاء دون سند بالخبرة او التخصص فى أحد فروع المحاسبة .

5- يجب أن لا يحاول مكتب المحاسبة الخارجى فى بلد يسمح له فيها بالإعلان والذى يكون له تمثيل بصورة أو باخرى فى جمهورية مصر العربية الحصول على ميزة عن طريق الإعلان فى الصحف أو المجلات التى تصدر أو توزع فى جمهورية مصر العربية .

6- فى الحالات التى يقوم فيها مكتب محاسبة خارجى له تمثيل بصورة أو باخرى فى جمهورية مصر العربية بالخروج على نص الفقرة الخامسة يجب أن يحصل أتصال بين ممثل الأتحاد الدولى للمحاسبين فى جمهورية مصر العربية وبين ممثل الأتحاد الدولى للمحاسبين فى البلد الأصلي لمكتب المحاسبة الذى قام بالمخالفة للتأكد من الكيان الممثل لعضوية البلد الأصلي فى الاتحاد الدولى للمحاسبين على علم بالمخالفة .

7- كما يتبين من نص الفقرة الثانية يعتبر الإعلان عن مكاتب المحاسبة فى جمهورية مصر العربية غير مصرح به ، ويصرح لمكاتب المحاسبة بالدعاية فقط بشرط أن تتفق مع المعايير المبينة فى الفقرة التالية .

8- كما ذكر فى الفقرة الأولى الدعاية مسموح بها ، ومع ذلك فإن هذه الدعاية يجب :-

أ- أن يكون الهدف منها هو أعلام الجمهور أو بعض قطاعات الجمهور المعنية بأمور تمثل حقيقة بصورة صادقة غير مضللة أو خادعة .

ب- أن تتم بصورة تتفق مع الذوق السليم .

ج- أن تتفق مع كرامة المهنة .

د- أن تتجنب تكرار أسم المكتب أكثر من اللازم أو أى تمجيد ليس له ما يبرره للمكتب .

9- الأمثلة التالية توضح الأحوال التى تكون فيها الدعاية مقبولة والأمور التى يجب أخذها فى الأعتبار بالنسبة لهذا الموضوع مع مراعاة المتطلبات الحاكمة التى سبق ذكرها فى الفقرة السابقة بصورة مستمرة .

التعيينات والجوائز التقديرية

من صالح الجمهور ومن صالح مهنة المحاسبة أن يحظى تعيين المحاسب أو قيامه بنشاط فى أمور لها أهمية محلية أو قومية أو حصوله على جائزة تقديرية لأى جانب مميز فى المحاسب بالدعاية وأن يذكر فى هذه الدعاية عضوية المحاسب فى التجمعات المهنية التى ينتمى اليها ، ومع ذلك يجب على المحاسب أن لا يأخذ المبادرة فى إستخدام التعيينات أو النشاطات المذكورة للحصول على مزايا مهنية شخصية .

تعيين الموظفين :

يمكن توصيل معلومات للجمهور عن الوظائف الشاغرة فعلا عن طريق اى وسيلة إعلامية تظهر فيها الوظائف الشاغرة عادة ، وحقيقة كون متطلبات الوظيفة الشاغرة تعطى بالضرورة تفاصيل عن واحد أو أكثر من الخدمات التى يقدمها المحاسب أو مكتب المحاسبة يعتبر أمرا مقبولا ولكن يجب أن لا يتضمن الإعلام عن الوظائف الشاغرة جانب ترويجى لخدمات المكتب ، كما

يجب أن لا يتضمن الإعلام أى إيحاء بأن الخدمات التى يقدمها المكتب تعتبر أفضل من تلك التى يقدمها المحاسبون الآخرون نتيجة لحجم المكتب أو الإرتباطات التى يقوم بتنفيذها أو لأى سبب آخر .

وبالنسبة للمطبوعات مثل تلك الموجهة على وجه التحديد للمدارس أو أماكن التعليم الأخرى لإعلام الطلبة والخريجين بالوظائف المتاحة فى المهنة يمكن وصف الخدمات المهنية التى يقوم المكتب بتقديمها بصورة عملية .

وتكون طريقة التعبير فى الإعلام عن الوظائف المحاسبة فى الأقسام المخصصة لذلك فى الصحف أكثر تحررا مما لو ظهر الإعلام عن الوظائف الشاغرة فى مكان بارز فى الصحف على أساس أنه من النادر أن يستخدم عميل محتمل الإعلانات المبوبة عن طلب فى الصحف كمصدر لإختيار مستشار مهنى .

النشر نيابة عن العملاء

يمكن للمحاسب أن يقوم نيابة عن العميل بالنشر خاصة بالنسبة للوظائف الشاغرة ومع ذلك يجب أن يتأكد المحاسب أن التركيز فى النشر موجه لتحقيق الأهداف المراد إنجازها لحساب العميل .

المحاسبون الذين ينشدون وظائف أو ينشدون القيام بعمل مهنى

يمكن للمحاسب أن يبلغ الأطراف المعنية من خلال أى وسيلة إعلامية برغبته فى الإنضمام كشريك أو بأنه يبحث عن وظيفة لها طابع محاسبى ، ومع ذلك يجب أن لا يقوم المحاسب بالنشر عن القيام بعمل بالإشتراك بصورة قد تفسر على أن يسعى للحصول على أعمال مهنية ، ويمكن قبول النشر عن

القيام بعمل بالإشتراك فقط فى حالة ما إذا تم النشر فى الصحف المهنية وبشرط أن لا يظهر اسم المحاسب أو عنوانه أو رقم تليفونه فى النشر ، ويمكن للمحاسب أن يكتب خطابا أو يتصل بصورة مباشرة بمكتب محاسبة وهو بصدد البحث عن وظيفة أو للقيام بعمل مهنى .

الكتيبات ودليل مكتب المحاسبة

لمكاتب المحاسبة حق إصدار ما يلى لعملائها أو لغير عملائها :

أ – إعلام واقعى مصاغ بصورة موضوعية عن الخدمات التى يقدمها المكتب .

ب– دليل عن المكتب يتضمن أسماء الشركاء وعناوين المكتب وأسماء وعناوين المراسلين .

التسجيل فى دليل أو مرجع

يمكن لمكتب المحاسبة أن يسجل اسمه فى دليل أو مرجع بشرط أن لا يعتبر الدليل أو المرجع نفسه أو التسجيل فيه كإعلان ترويجى عن المسجلين فيه ويجب أن يقتصر التسجيل على الإسم والعنوان ورقم التليفون والوصف المهنى والمعلومات الأخرى الضرورية لتمكين مستخدم الدليل أو المرجع لإجراء إتصال بالفرد أو المنظمة المدرج إسمها فى الدليل .

أوراق المراسلات والبفط

يجب أن تكون الأوراق التى يستخدمها المحاسب الممارس العام للمهنة فى المراسلات مقبولة طبقا للمعايير المهنية وتخضع لمتطلبات القانون فيما يتعلق

بأسماء الشركاء والرؤساء وغيرهم ممن يشتركون فى العمل المهنى ، وأيضا فيما يتعلق بإستخدام الألقاب المهنية والحروف المختصرة التى ترمز الى الألقاب المهنية وكذا بالنسبة لإستخدام العلاقات المميزة ، ولا يسمح بتمييز أى خدمة يقوم بها المكتب على أنها خدمة ذات طبيعة خاصة . وينطبق نفس الوضع بالنسبة لليفط .

الكتب والمقالات والإفضاء بحديث والمحاضرات والتحدث فى الإذاعة والظهور فى التليفزيون

يمكن للمحاسبين الذين يقومون بتأليف كتب أو يكتبون مقالات فى موضوعات مهنية أن يكتبوا أسمائهم ومؤهلاتهم المهنية مع ذكر اسم المكتب ولكن غير مصرح لهم بإعطاء معلومات عن الخدمات التى يقدمها مكتبهم .

وينطبق نفس الوضع على المحاسبين الذين يقومون بإعطاء محاضرات أو يدلون بحديث فى الصحف أو فى الإذاعة أو يظهرون فى التليفزيون فى برنامج يتعلق بموضوع مهنى ، ومع ذلك فإن ما يدلى به المحاسبون أو يكتبونه يجب أن لا يعتبر ترويجا لأنفسهم أو لمكاتبهم وانما يجب أن يمثل وجهة نظر موضوعية ومهنية خاصة بالموضوع المثار ، ويعتبر المحاسبون مسئولون عن استخدام أقصى ما يمكنهم للتأكد من أن ما يظهر أمام الجمهور فى النهاية يتفق مع هذه المتطلبات وقد يوحى الإدلاء بأحاديث متكررة للصحافة أو الإذاعة أو الظهور المتكرر فى التليفزيون بأن الهدف من ذلك هو الترويج عن قصد لمكتب المحاسبة وفى مثل هذه الأحوال يكون من الحكمة أن يدرس المحاسب موقفه بعناية .

الإعلام فى الصحف

يمكن إستخدام الصحف والمجلات المناسبة لإعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد أو تغيير الشركاء فى مكتب محاسبة أو تغيير عنوان المكتب .

ويجب أن يقتصر الإعلام فى هذه الحالة على الحقائق المجردة ويجب أن يؤخذ فى الإعتبار ملاءمة منطقه توزيع الصحيفة أو المجلة وعدد مرات ظهور الخبر .

ظهور اسم المحاسب فى وثيقة يصدرها العميل

عندما يزمع العميل نشر تقرير أعده المحاسب يتعلق بنشاط العميل القائم فعلا أو يتعلق بنشاط جديد أو منظمة جديدة لعميل يجب أن يأخذ المحاسب خطوات للتأكد من أن موضوع التقرير المنشور لن يؤدى الى تضليل الجمهور عن طبيعة ومعنى التقرير ، وفى مثل هذه الظروف يجب أن يبلغ المحاسب العميل بضرورة الحصول على إذن مسبق منه قبل نشر الوثيقة .

ويجب أن يعطى نفس الإعتبار للوثائق الأخرى المقترح إصدارها من قبل العميل وتكون متضمنة لإسم المحاسب الذى يقوم بالعمل بصفة مهنية مستقلة ولا يمنع ما تقدم أن يقوم العميل بإدراج إسم المحاسب القانونى فى التقرير السنوى للمنظمة .

وعندما يرتبط المحاسبون – فى نشاط بخلاف الممارسة العامة للمهنة – بإحدى المنظمات أو يشغلون وظيفة فيها ، يمكن للمنظمة إستخدام إسم المحاسب ووضعه المهنى فى المكاتبات والوثائق الأخرى وفى هذه الحالة يجب أن يتأكد المحاسب أن هذه المعلومات لا تستخدم بصورة تؤدى الى

إعتقاد الجمهور بأن هناك إرتباطا بين المنظمة وبين المحاسب بصفته ممارسا عاما للمهنة يعمل بصورة مستقلة عن المنظمة .

الكتيبات والوثائق التى تتضمن معلومات فنية

يجوز لمكاتب المحاسبة أن تصدر كتيبات ووثائق تحمل اسم المكتب وتتضمن معلومات فنية لمساعدة موظفى المكتب أو لمساعدة العملاء أو لمكاتب المحاسبة الأخرى .

ولا يجوز أن تصدر هذه الكتيبات والوثائق لأفراد آخرين بإستثناء الأفراد الذين يطلبونها من تلقاء أنفسهم ودون سابقة الإتصال بهم لطلبها .

برامج التدريب والسمنارات

يجوز لمكتب المحاسبة أن يدعو العملاء أو المحاسبين الممارسين العامين للمهنة لحضور برامج تدريبية أو سمنارات يتم عقدها لمساعدة المحاسبين .

ولا يجوز دعوة أفراد آخرين لحضور هذه البرامج التدريبية والسمنارات إلا استجابة لطلبات من أفراد لم يسعى المكتب لإجتذابهم للحضور ، ولا يجب أن يحول هذا المطلب بأى صورة من الصور دون قيام المحاسبين بتقديم خدمات تدريب محاسبية للهيئات المهنية الأخرى أو لمكاتب المحاسبة الأخرى أو للهيئات التعليمية التى تقوم بإدارة برامج تعليمية لأعضائها أو للجمهور ، ومع ذلك يجب عدم إعطاء أهمية أكثر من اللازم لإسم المحاسب أو مكتب المحاسبة الذى يعمل به فى الكتيبات أو الوثائق التى تصدر فى هذا الشأن .

3/6/3 الأتعاب والعمولات Fees and Commission

تنص القاعدة رقم (503) من دليل السلوك الأمريكى على ما يلى :-

" يحظر على العضو أن يدفع عمولة للحصول على عميل ، ويحظر عليه أيضا قبول عمولة نتيجة التوصيات للعميل عن منتجات أو خدمات خاصة بآخرين " .

وقد أشارت القاعدة رقم (10) من دليل السلوك المهنى الدولى على أن المحاسبين الممارسين يتحملون مسئولية القيام بالعمل بأمانة وموضوعية ووفقا للمعايير الفنية ، ويتم إخلاء مسئولية هؤلاء المحاسبين عن طريق تطبيق المهارات والمعرفة المهنية التى إكتسبها المحاسبون المهنيون من خلال التدريب والخبرة ، وبطبيعة الحال من حق المحاسبين الحصول على أتعاب مقابل الخدمات المؤداة . وقد تناولت تلك القاعدة الإعتبارات المرتبطة بكل من الأتعاب المهنية والعمولات على النحو التالى :-

1/3/6/3 الأتعاب

1- يجب أن تكون الأتعاب انعكاسا عادلا لقيمة العمل الذى تم لحساب العميل مع الأخذ فى الإعتبار :

أ - المهارة والمعرفة اللازمتين لنوع العمل الذى يتم القيام به .

ب- مستوى التدريب والخبرة للفرد الذى يجب أن يقوم بالمهمة .

جـ- الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى المهمة .

د - درجة المسئولية الذى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

2- عادة يجب أن يتم حساب الأتعاب المهنية على أساس معدلات مناسبة فى الساعة أو اليوم لوقت كل فرد مشترك فى العمل ، ويجب أن يتم تحديد هذه المعدلات وفقا للمبدأ الأساسى بأن تنظيم وسلوك مكتب المحاسبة والخدمات التى يقدمها يخضعان للتخطيط والرقابة والإدارة بشكل جيد ويجب ان يؤخذ فى الإعتبار أيضا عند حساب الأتعاب العوامل المبينة فى الفقرة 7 – 2 السابقة وتتأثر هذه الأتعاب بالمجال القانونى والإجتماعى والإقتصادى ، ومن حق كل محاسب أن يقوم بتحديد الأتعاب المناسبة .

3- يجب أن لا يقدم مكتب المحاسبة عرضا بأنه سيتم تقديم خدمات محاسبة معينة فى الوقت الحالى أو فى المستقبل مقابل أتعاب ثابتة أو أتعاب تقديرية أو فى حدود معينة إذا كان من المحتمل- فى وقت تقديم العرض- زيادة هذه الأتعاب بصورة كبيرة دون أن ينصح العميل بهذا الإحتمال .

4- قد يكون من الضرورى أو العملى عند التعهد بالقيام بعمل لحساب العميل تحديد مبلغ معين مسبقا ، وفى هذه الحالة يجب أن يقوم المُحاسب بتقدير الأتعاب آخذا فى الإعتبار جميع الأمور المشار اليها فى الفقرات من الأولى الى الثالثة .

5- ليس هناك ما يمنع من قيام المحاسب بتقاضى أتعاب أقل من أتعابه السابقة عن نفس العمل بشرط أن يتم تحديد الأتعاب وفقا للعوامل المشار اليها فى الفقرات الأولى الى الثالثة .

6- كما سبق أن ذكر فى الفقرة الأولى من القاعدة الثامنة (الإستقلال) .

" يجب أن لا تكون الأتعاب المهنية لمكتب المحاسبة معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة " .

ولا تعتبر الأتعاب التى تحددها المحكمة أو السلطات العامة أتعابا معلقة على شرط .

وتعتبر الأتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك أتعابا مشروطة وهى غير مقبولة .

7- تتعلق الفقرات السابقة بالأتعاب وهى تختلف بطبيعة الحال عن إستعاضة النفقات التى يتكبدها مكتب المحاسب وهو بسبيل القيام بخدمات لعملائه ، عادة يتم تحميل المصروفات التى ينفقها المكتب من أمواله ، وبالذات مصاريف السفر والإنتقال والتى ترتبط بصورة مباشرة بالعمل الذى تم أدائه لعميل معين لحساب هذا العميل بالإضافة الى الأتعاب المهنية .

8- من صالح كل من العميل والمحاسب أن يتم توصيف الأسس التى يتم على أساسها تحديد الأتعاب وإعداد كشوف الحساب بوضوح قبل بداية الإرتباط بالمهمة ، ومن المفضل أن يتم ذلك كتابة للمساعدة على تجنب أى سوء فهم يتعلق بالأتعاب .

2/3/6/3 العمولات

9- يمكن أن يؤدى قيام المحاسب بالحصول على أو دفع عمولة الى شوائب تؤثر على الموضوعية والإستقلال ، وبالتالى يجب على المحاسب الممارس العام للمهنة عدم دفع عمولة للحصول على عميل أو قبول عمولة لإحالة عميل لطرف ثالث ، كما يجب على المحاسب عدم قبول عمولة للتوصية بمنتجات أو خدمات الغير .

10- يعتبر دفع أو إستلام أتعاب مقابل الإحالة بين المحاسبين وحيث لا تكون هناك خدمات قد تم تأديتها من قبل المحاسب الذى قام بالإحالة من قبيل العمولات المنصوص عنها فى الفقرة التاسعة .

11- يمكن للمحاسب أن يجرى ترتيبات لشراء كل أو جزء من مكتب محاسبة يتطلب دفع الثمن لأفراد كانوا يزاولون المهنة من قبل أو لورثتهم أو لتركتهم ، والمبالغ المدفوعة هنا لا تعتبر من قبيل العمولات المنصوص عليها فى الفقرة التاسعة بعاليه .

4/6/3 الوظائف المتعارضة **Incompatible Occupations**

نصت القاعدة رقم (504) من دليل السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى:-

" لا يجوز للمحاسب الذى يزاول مهنة المحاسبة لحسابه الخاص الجمع بين مهنة المحاسبة وأى عمل أو مهنة أخرى تؤدى الى خلق تضارب فى المصالح عند تأديته لخدماته المهنية " .

وقد أشارت القاعدة رقم (11) من دليل السلوك المهنى الدولى الى أهمية حل التعارضات المرتبطة بسلوكيات المهنة **Activities Incompatible with the Practice of Public Accountants** ، وقد تناولت فى الجزء الثانى من الدليل الفقرات التالية :-

1- غالبا ما يخدم المحاسبون القانونيون مصالح متعددة بأوضاع مختلفة ، ويجب أن يبرهنوا على موضوعيتهم فى ظروف مختلفة ، حيث يقوم المحاسبون القانونيون الممارسون العامون للمهنة بمراقبة حسابات عملائهم ، ويقدمون خدمات ضريبية وغيرها من الخدمات الإستشارية للإدارة ، كما يقوم محاسبون آخرون بإعداد القوائم المالية للمنظمات التى

يعملون فيها ويقومون بخدمات المراجعة الداخلية ، كما يخدمون فى مجال الإدارة المالية فى الصناعة والتعليم والحكومة ، كما يقوم المحاسبون بتعليم وتدريب من يرغبون فى تأهيل أنفسهم للدخول فى المهنة ، وبغض النظر عن الخدمات أو الأوضاع فإنه يتعين على المحاسبين مراعاة الأمانة فى عملهم والمحافظة على الموضوعية وتجنب إخضاع تقديرهم للأمور لأحكام الآخرين .

2- من وقت لآخر قد يصادف المحاسبون سواء أكانوا من المحاسبين القانونيين الممارسين العامين للمهنة أو من المحاسبين الذين يعملون فى القطاع العام أو الخاص مواقف ينشأة عنها تعارض مصالح ، وقد تنشأ هذه التعارضات بصور متنوعة ومتعددة تتراوح بين حالات المشاكل البسيطة نوعا ما وحالات الغش الخطيرة وما يشبهها من النشاطات غير القانونية ، وليس الهدف هنا إعطاء قائمة تفصيلية مبوبة بالمواقف المحتملة التى قد تنطوى على تعارض مصالح حيث يجب أن يكون المحاسب على وعى باستمرار ومتيقظا للعوامل التى تؤدى الى تعارض فى المصالح ، ويجب أن يأخذ فى الإعتبار أن مجرد الخلاف النزيه فى الرأى بين المحاسب وطرف آخر لا يعتبر فى حد ذاته مشكلة متعلقة بآداب السلوك المهنى ، ومع ذلك فإن العوامل والظروف فى كل حالة تحتاج الى تقصى من قبل الأطراف المعنية.

3- ومع ذلك فإنه من المتعارف عليه أنه يمكن حدوث عوامل معينة عندما تتعارض مسئوليات المحاسب فى إحدى المنظمات مع طلبات داخلية أو خارجية من نوع أو آخر ، ومن ثم :-

- قد يكون هناك خطر بحدوث ضغط من مشرف أو مدير أو شريك مستبد ، أو تكون هناك علاقة أسرية أو شخصية تؤدى الى نوع من

الضغط على المحاسبين ، يجب عدم تشجيع العلاقات أو المصالح التى يمكن أن تؤثر بالسالب أو تشوب أو تهدد أمانة المحاسب وموضوعيته.

- قد يطلب من المحاسب أن يتصرف بصورة لا تتفق مع المعايير المهنية و/أو المعايير الفنية .
- قد يحدث ما يؤدى الى إثارة سؤال يتعلق بتقسيم المحاسب لولائه بين صاحب العمل وبين معايير السلوك المهنى .
- قد يحدث التعارض عندما يتم نشر معلومات مضللة فى صالح رب العمل وقد تكون أو لا تكون هناك منفعة للمحاسب نتيجة لهذا النشر .
- تتضمن مسئوليات الإدارة الإحتفاظ بسجلات محاسبية وضوابط داخلية كافية ، وإختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وحماية أصول المنظمة على النحو الذى تقضى به إرشادات ومعايير المراجعة فى مجال أهداف ونطاق مراجعة القوائم المالية . وقد يجد المحاسب الموظف فى منظمة نفسه فى موقف تعارض من منطلق إدراكه لهذه المسئوليات وبالتالى محاولته تنفيذ وتطبيق أقصى ما تمليه المعايير الممكنة للتحقق من أن صاحب العمل لديه الخدمة المحاسبية المطلوبة والضوابط الداخلية اللازمة .
- وعلى نحو مشابه يتضح أن إرشادات المراجعة الدولية تبرز من بين الإرشادات الأخرى السرية والموضوعية والأمانة والكفاءة المطلوبة عند الإحتفاظ بالسجلات الإدارية ، وأيضا أهداف (وجوانب القصور الذاتى) فى الرقابة الداخلية ، وأن " مسئولية منع وإكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة " وبالتالى يجب على المحاسب الذى يعمل فى

إحدى المنظمات أن يبحث فى تنفيذ الأساليب والضوابط المطلوبة لمنع الغش و/أو الأخطاء وقد يقابل تعارض مصالح عند تحديد من يبلغه بإكتشافات معينة يصل اليها .

4- عند تطبيق معايير السلوك المهنى قد يقابل المحاسبون مشاكل فى تحديد السلوك اللاأخلاقي أو التعارض السلوكى ، عندما يواجه المحاسبون (سواء أكانوا ممارسين عامين للمهنة أو يقومون بوظائف محاسبة فى المنظمات) مسائل سلوكية هامة ، يجب أن يتبعوا السياسات المعمول بها فى الشركة أو المنظمة التى تمثل رب العمل للبحث عن حلول لمثل هذا التعارض ، وإذا لم تؤدى هذه السياسات الى حل التعارض السلوكى يجب أن يؤخذ فى الإعتبار ما يلى :-

- فحص مشكلة التعارض مع المشرف المباشر ، وإذا لم يتم حل المشكلة مع المشرف المباشر وقرر المحاسب أن يبحث المشكلة مع المستوى الإدارى التالى ، يجب أن يبلغ المشرف بالقرار وإذا ظهر أن المشرف متورط فى مشكلة التعارض يجب أن يثير المحاسب المشكلة مع المستوى الإدارى التالى .

وعندما يكون المشرف المباشر هو العضو المنتدب (أو فى وظيفة مماثلة) فان المستوى الأعلى قد تكون اللجنة التنفيذية أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين .

- الحصول على إستشارة أو نصيحة على أن تكون فى طى الكتمان من مستشار مستقل أو من الهيئة المنوط بها المحافظة على كيان مهنة المحاسبة للتفاهم عل ىمسار التحرك الممكن .

- إذا كانت التعارضات لا زالت موجودة بعد إستنفاذ جميع مستويات الفحص الداخلى ، لا يكون أمام المحاسب من سبيل وكملاذ أخير فى الأمور الهامة (الغش مثلا) سوى الإستقالة من المنظمة المعنية التى تمثل رب العمل ، وتقديم مذكرة إحاطة لممثل ملائم لهذه المنظمة .

5- وبالإضافة الى ما تقدم فإنه قد يكون من الضرورى إعداد تقرير فى الأمور الخطيرة لأجهزة خارجية مثل مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو هيئة الإستثمار أو أى جهات خارجية رقابية معنية بالأمر .

5/6/3 الشكل القانونى لمكتب المحاسبة

نصت القاعدة رقم (505) من دليل السلوك المهنى الأمريكى على ما يلى:

" يجوز للعضو أن يمارس مهنة المحاسبة كمالك أو كموظف على أن يكون ذلك فقط في شكل مشروع فردى أو شركة تضامن ، أو شركة مهنية بشرط أن تتوافر فيها الخصائص التى تتفق مع قرارات مجلس المجمع " .

وبصفة عامة لا يجوز للعضو أن يمارس المهنة تحت اسم شركة تحتوى على اسم وهمى ، أو يوضح التخصص ، أو يكون مضللا بالنسبة لنوع المنشأة (مشروع فردى ، شركة تضامن ..) ، ومع ذلك يجوز أن يشتمل اسم الشركة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء السابقين .

ويجوز للشريك الذى يبقى على قيد الحياة بعد وفاة جميع شركائه الآخرين أو إنسحابهم أن يستمر في مزاولة المهنة تحت اسم شركة التضامن لمدة لا تزيد عن سنتين بعد أن يصبح ممارسا فرديا .

6/6/3 القيام بمهام ضريبية Tax practice

تناولت القاعدة رقم (4) من دليل السلوك المهنى الدولى (الجزء الأول الفقرات 1/5 – 8/5) إعتبارات قيام المحاسب بالمهام الضريبية على النحو التالى :-

1- من حق المحاسب الذى يؤدى خدمات ضريبية مهنية أن يصور أفضل وضع يخدم مصلحة عميل أو رب العمل بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وأن لا تشوب هذه الصورة الأمانة والموضوعية بأى شكل من الأشكال وأن تكون متسقة – في رأى المحاسب – مع القانون .

2- يجب أن لا يوحى المحاسب أو يؤكد للعميل أو رب العمل بأن القرارات الضريبية التى يتم إعدادها أو الإستشارة الضريبية التى يتم القيام بها ستؤخذ كقضية مسلم بها ولا يمكن المنازعة فيها من قبل السلطات الضريبية بل على العكس من ذلك يجب أن يتأكد المحاسب من أن العميل أو صاحب العمل على دراية بالحدود المرتبطة بالإستشارات والخدمات الضريبية حتى لا يسئ تفسير الإدلاء برأى على أنه حقيقة لا تقبل الجدل .

3- يجب أن ينصح المحاسب الذى يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية أو يساعد العميل في ذلك بأن المسئولية عن محتويات الإقرار تقع أساسا على العميل أو رب العمل – ويجب أن يتخذ المحاسب الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المعطاة .

4- عندما يتم الإدلاء بإستشارة أو رأى ضريبى يترتب عليه نتائج هامة نسبيا لعميل أو لرب عمل يجب أن يتم كتابتها في صورة خطاب أو في صورة مذكرة يتم الإحتفاظ بها .

5- يجب على المحاسب أن ينأى بنفسه تماما عن أى إقرار ضريبى أو أى وسيلة إتصال يكون هناك سبب للإعتقاد بأنه :-

أ – يتضمن بيانات غير حقيقية أو مضللة .

ب- يتضمن بيانات تم توفيرها بصورة متعجلة وبإهمال أو دون معرفة حقيقية عما إذا كانت حقيقية أم مزيفة .

جـ- يحذف أو يطمس معلومات مطلوب تقديمها وأن يكون هذا الحذف أو الطمس سيؤدى الى تضليل السلطات الضريبية .

6- يجوز للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية تنطوى على إستخدام تقديرات إذا كان الحصول البيانات الفعلية أمرا غير عملى . وعندما يتم إستخدام التقديرات في إعداد الإقرارات الضريبية يجب أن تعرض بهذه الصورة بطريقة تجنب الإعتقاد بأنها تنطوى على دقة أكبر مما هو قائم فعلا . ويجب أن يكون المحاسب مقتنعا بأن التقديرات تعتبر معقولة تحت الظروف السائدة .

7- عند إعداد الإقرارات الضريبية قد يعتمد المحاسب عادة على المعلومات التى يقدمها العميل أو رب العمل بشرط أن تبدو هذه المعلومات منطقية وبالرغم من أن فحص ومراجعة المستندات أو القرائن الأخرى المعززة للمعلومات ليس مطلوبا يجب أن يعمل المحاسب على تشجيع تقديم البيانات المعززة عندما يكون ذلك مناسبا .

وبالإضافة الى ما تقدم ، فإن المحاسب :-

أ – يجب عليه الإطلاع على صور الإقرار الضريبى للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجديا .

ب- مطالبا بأن يقوم بإستفسارات منطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة وغير كاملة .

جـ- يشجع على الإشارة الى دفاتر ومستندات المنظمة التى تتضمن العمليات التى قامت بها .

8- عندما يعلم المحاسب بخطأ مادى أو حذف في إقرار ضريبى خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب قد ساهم أو لم يساهم في إعداده) أو بإخفاق العميل في تقديم الإقرار الضريبى ، فإن المحاسب يكون مسئولا عن :

أ – تقديم النصح للعميل أو لرب العمل على الفور بالخطأ أو الحذف ويوصى بالإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية وعادة لا يكون المحاسب مجبرا على ابلاغ السلطات الضريبية ، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل .

ب- إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصويب الخطأ ، فإن المحاسب :-

(1)يجب أن يبلغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أى معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية .

(2)يجب أن يتدبر ما إذا كان الإستمرار في الإرتباط بالعميل أو بصاحب العمل بأى صورة من الصور يتسق مع المسئوليات المهنية .

جـ- إذا إنتهى المحاسب الى أنه يمكن إستمرار العلاقة المهنية مع العميل أو بصاحب العمل ، يجب أن يتخذ جميع الخطوات المنطقية للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر في الإقرارات الضريبية اللاحقة .

الفصل الرابع

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر

الفصل الرابع

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر

A Risk-Based Audit Process Approach

مقدمه :

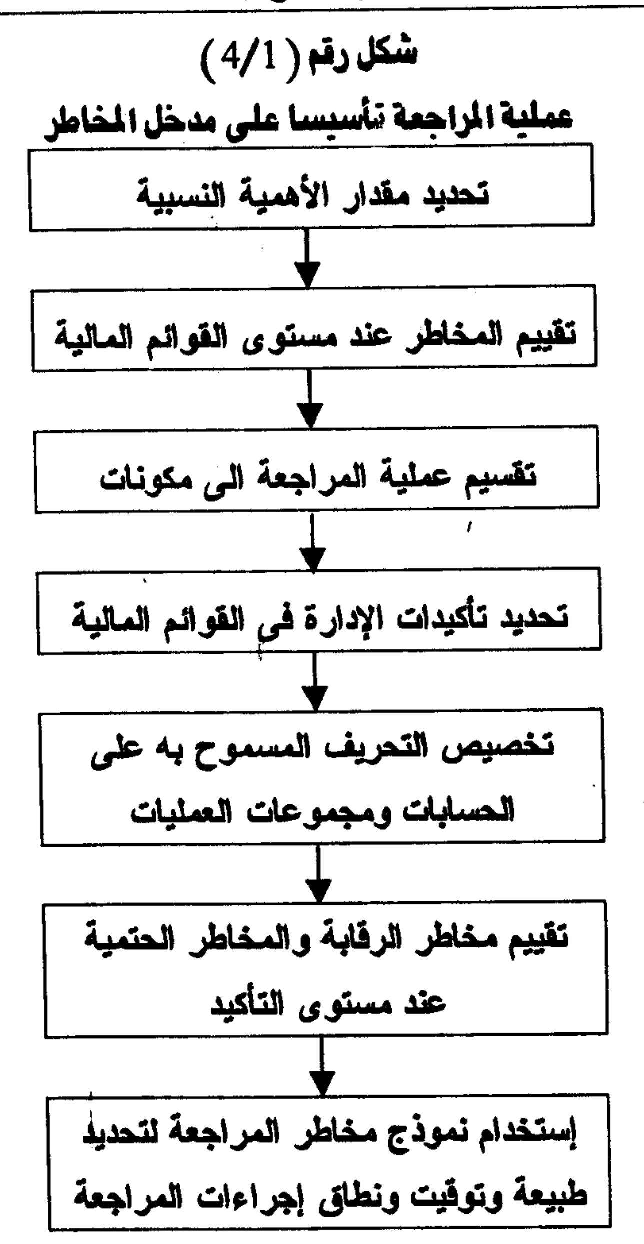
عـــادة مـــا يعـــبر المراجعون فى تقريرهم النموذجى عن قيامهم بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAs ، وتتطلب تلك المعايير أن يقـــوم المـــراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقـــول Reasonable Assurance ، عما إذا كانت القوائم المالية خالية من وجود أى تحريف جوهرى .

يـــتم فـــى هذا الفصل مناقشة المدخل الذى يتبعه المراجعون للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ، وفى ســـبيل ذلك يتم الإهتمام بشرح كيف يقوم المراجعون بتخطيط الأهمية النسبية ، وكـــيف يـــتم التميـــيز بين الأخطاء والمخالفات والأعمال غير القانونية لعملاء المـــراجعة وتحديـــد مســـئولية المراجع عن إكتشافها ، مع أهمية الإشارة الى خصـــائص الأخطاء والمخالفات التى تؤثر على قدرة المراجع على إكتشافها ، كمـــا يتم وصف وتحديد العوامل التى تؤثر على مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية ، كما يتم تعريف أنواع العمليات ودوراتها وأهميتها كأسس منطقية لتقسيم عملية المراجعة الى أجزاء ، أيضا يتم تبويب التأكيدات التى يتم تضمينها فـــى القوائـــم المالية ومغزاها ، ويهتم الفصل أيضا بشرح العلاقة بين الأهمية النسبية والتحريفات المقبولة والمسموح بها وكيف يمكن أن تؤثر على مقدار أدلة

إثـــبات المراجعة ، كما يتم تعريف مخاطر المراجعة عند مستوى التأكيد وشرح كيفـــية إســـتخدام المراجعون نموذج مخاطر المراجعة لإدارتها والتحكم فيها ، بالإضافة لذلك يتم دراسة العوامل التى يجب أن يأخذها المراجع فى حسبانه عند تقيـــيم مخاطـــر المراجعة وشرح أثرها على عملية المراجعة والتى يتم وصفها وتحديد إطارها العام بإيجاز . يوضح الشكل رقم (4/1) مدخل المخاطر الذى يعتمد عليه المراجعون عند أداء عملية المراجعة .

شكل رقم (4/1)

عملية المراجعة تأسيسا على مدخل المخاطر



وتحقيقا لتلك الأهداف يتم تقسيمه هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

1/4 نظرة عامة على عملية المراجعة .

2/4 تحديد الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة .

3/4 تقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية .

4/4 تقسيم عملية المراجعة الى مكونات حسب دورة العمليات .

5/4 تحديد تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية .

6/4 تحديد التحريف المقبول لأرصدة الحساب .

7/4 تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد .

8/4 إستخدام نموذج مخاطر المراجعة فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

1/4 نظرة عامة على عملية المراجعة Overview of the Audit Process

بهـدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهـرية ، يتعين على المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وفى سبيل ذلك يقوم المراجعون بإتباع عدة خطـوات رئيسية يوضحها الشكل البيانى رقم (4/2) ، والذى يتضح منه أن المـراجع يجـب أن يقـوم مبدئيا بتحديد المقدار الذى يتوقع أن يكون جوهريا بالنسـبة للقوائـم المالـية ، كمـا يجب على المراجع أيضا دراسة الإتجاهات والأحـداث الـتى تؤثر على الصناعة التى يعمل فيها العميل بالإضافة للعوامل الأخـرى الـتى تزيد من مخاطر القوائم المالية التى يمكن أن تتضمن تحريفات جوهرية ، وحيث أن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة إثبات كافية لإختبار صحة تأكيدات القوائم التى تمكن من تكوين أساس لإبداء الرأى فى تلك القوائم ، مـن ثـم للتركيز على التأكيدات يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية ومخاطـر التحريفات الجوهرية ، وأخيرا يتعين إستخدام نموذج لتحديد مخاطر المراجعة بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

ولاشك أن إتباع تلك الخطوات تمكن المراجع من إبداء رأيه على القوائم المالـية ، ويمكن تحديد تلك الخطوات فى شكل عملية منطقية للمراجعة على النحو التالى :-

1- تحديد تأكيدات العميل المرتبطة بكل عنصر جوهرى فى القوائم المالية.
2- دراسة مخاطر التحريف الجوهرى .
3- تحديد أهداف محددة للمراجعة بالإرتباط بالتأكيدات فى القوائم المالية بالإضافة الى دراسة مخاطر التحريف الجوهرى .

4- تحديـد إجراءات المراجعة التى يتعين أدائها لتحقيق أهداف المراجعة (أو ما يطلق عليه بتحديد طبيعة إختبارات المراجعة) .

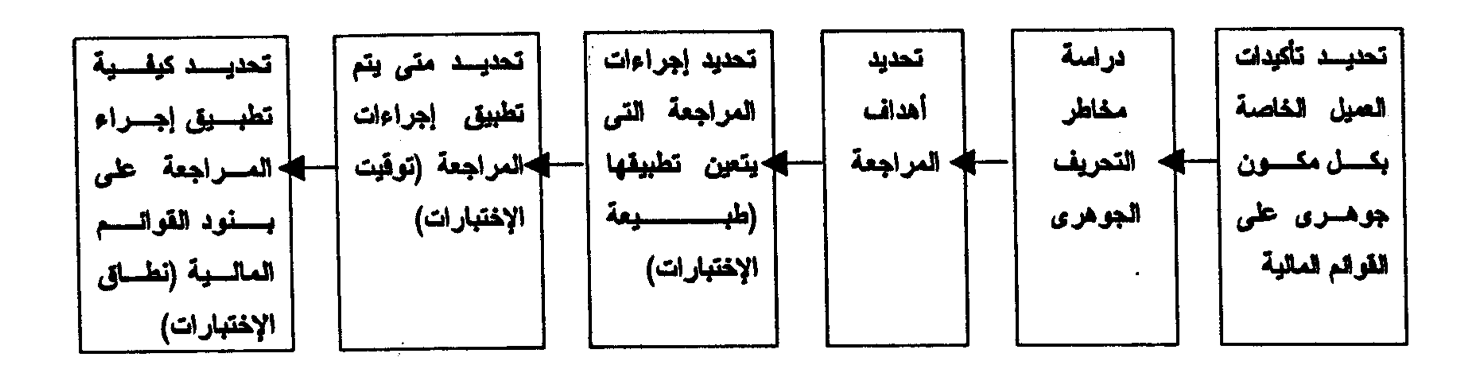
5- تحديـد مـتى يـتم أداء إجـراءات المراجعة (أو ما يعرف بتوقيت إختبارات المراجعة) .

6- تحديد كيفية تطبيق تلك الإجراءات على عديد من البنود (وهو ما يتم الإشارة اليه بنطاق تلك الإختبارات) .

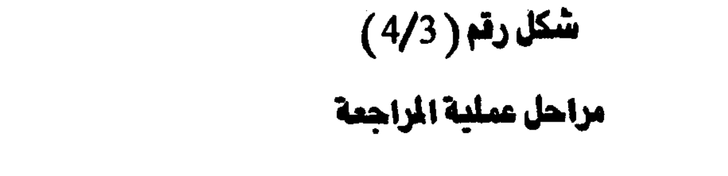
يوضح الشكل رقم (4/2) العملية المنطقية للمراجعة .

شكل رقم (4/2)

العملية المنطقية للمراجعة

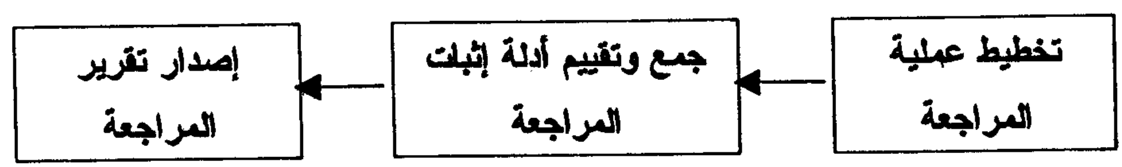


وحيـث ان عملـية المراجعة ترتكز على جمع وتقييم أدلة الإثبات ، فانه يمكن النظر اليها بأنها تتضمن ثلاثة مراحل هى : مرحلة التخطيط ، ومرحلة جمـع وتقيـيم أدلة الإثبات ، بالإضافة الى مرحلة إصدار تقرير المراجعة ، يعرض الشكل رقم (4/3) مراحل عملية المراجعة .



شكل رقم (4/3)

مراحل عملية المراجعة



1- تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit

يجـــب أن يقوم المراجع فى مرحلة التخطيط بالتأكيد على فرض أو هدف عملـــية المـــراجعة لأجل تحديد ما هى التأكيدات التى يتعين إختبارها ، بصفة عامــــة يعتـــبر ذلك الهدف واضحا عندما يقوم المراجع الحيادى بفحص قوائم مالـــية سـنوية لأحد الشركات العامة ، ومع ذلك فقد يتم أداء عملية المراجعة على سبيل المثال بالإرتباط بإقتناء شركة تابعة جديدة والتى قد يكون لها هدف مختلف نسبيا .

يتمثل الإعتبار الأول للمراجع عند تخطيط عملية المراجعة فى تحديد مدى قبول عميل المراجعة ، وبعد إتخاذ المراجع القرار الملائم يقوم بالحصول على فهم بصناعة وأعمال العميل . وفيما بعد سيتم مناقشة العوامل التى تؤثر على قرارات المراجع بشأن ما إذا كان يقبل العميل أم لا وكيف يكسب الفهم الكافى لصـــناعة وأعمـــال العميل بإعتبار أن ذلك له آثار رئيسية على تصميم عملية المراجعة .

وأثـــناء تخطـــيط عملـــية المـــراجعة يقوم المراجعون أيضا بأداء عملية إجـــراءات تحليلـــية لتوجيه إنتباههم الى المجالات التى يجب أن يتم دراستها

وإختيارها . وبإستخدام تلك الإجراءات التحليلية يقوم المراجعون بفحص العلاقات المتداخلة بين البيانات مثل مقارنة رصيد الحساب عن الفترة الحالية مع رصيد نفس الحساب فى نهاية الفترة السابقة . ويقوم المراجعون بإستخدام إجراءات مراجعة إضافية عندما لا يمكنهم بسهولة أن يحددوا أسباب وجود تلك الإختلافات الجوهرية .

وحتى يكون المراجع قادرا على تخطيط عملية المراجعة يتعين عليه فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل بإعتبار أنه يؤثر جوهريا على تقييم عملية المراجعة .

وبعد تحديد المراجع للتأكيدات التى يتعين إختبارها يجب على المراجع أن يقوم بتقييم مخاطر وجود تحريف بها ، ويجب على المراجعين أن يكونوا متأكدين بشكل معقول من إصدار الرأى الملائم ، من ثم فإنهم يجب أن يقوموا بدراسة مخاطر التحريفات والإجراءات المختلفة المتاحة لجمع أدلة إثبات المراجعة كأساس لتكوين الرأى ، ويتضمن تخطيط عملية المراجعة تصميم إجراءات محددة يتعين أدائها بالإضافة الى أداء بعض المهام الإضافية التى تتحدد عندما يتم أداء العمل ويتم تخصيص أعضاء فريق العمل على مهمة المراجعة .

2- جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة

Gathering and Evaluating Audit Evidence

أن الغرض من جمع أدلة الإثبات هو مد المراجع بأساس يتم بناء عليه إصدار رأيه عن القوائم المالية ، وحتى يتم القيام بذلك يجب أولا أن يقرر المراجع أية أدلة الإثبات التى يتعين جمعها حيث أن كافة تلك الأدلة غير متساوية فى جودتها ونفعيتها ، وبدلا من الحصول على أدلة إثبات حاسمة فإن

المراجعيـــن يبحثون عن أدلة إثبات مقنعة Persuasive ، وأحيانا ما لا تكون الأدلة المقنعة متاح الحصول عليها فى وقت مناسب ببساطة ، ورغما عن أن المراجعين يجب دائما أن يقوموا بالإهتمام بأن يكون لديهم أساس كاف لإبداء الرأى ، الا أنهم لا يمكنهم تجاهل تكلفة الحصول على أدلة الإثبات .

أن جمـــع أدلـــة الإثبات عادة ما يتضمن المعاينة Sampling ، والإختبار Testing بالإضـــافة الى فحص العلاقات المتداخلة للبيانات . وتعنى المعاينة Sampling إختيار بعض العمليات المالية وفحصها وليس فحص كافة العمليات التى تحدث خلال الفترة أو كافة حسابات الأرصدة فى نهاية السنة – فهى تمثل فحص أقل من 100% من العمليات والأرصدة . ويعني الإختبار Testing أن المراجعيـــن يبذلون كافة جهدهم لتحديد ما إذا كان رصيد الحساب صحيحا أم لا، الأحـــرى أنهم يجمعون ويقيمون أدلة الإثبات لتخدم كأساس معقول لإبداء الـــرأى ، أمـــا الفحص Examining للعلاقات المتبادلة بين البيانات فهو يعنى مقارنـــة مصروفات الديون غير القابلة للتحصيل للسنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة .

وتتضـــمن عملـــية تقيـــيم أدلة الإثبات ممارسة الحكم الشخصى للمراجع لـــتحديد مـــا إذا كانت أدلة الإثبات تشير الى أن القوائم المالية عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

هذا ويقوم المراجعون بتبويب الإجراءات التى يقوموا بادائها الى مجموعتين همـــا : إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة Tests of Controls وإختبارات التحقق الأساســـية Substantive Tests ، حيـــث يخفض نظام الرقابة الداخلية الفعال مخاطـــر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية . وتعتبر إختبارات نظم الرقابة إجراءات مراجعة تهدف الى تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلى للعميل يعتبر

فعالا فى منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية . وعندما يفهم المراجع من دليل سياسات وإجراءات المنشأة أنها لديها نظم رقابة من شأنها منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية فإن المراجع عادة ما يقوم بأداء إجراءات التقييم ما إذا كانت الرقابة الفردية فعالة أم لا . وإذا ما كانت نتائج إختبارات الرقابة تشير الى أن الإجراءات الرقابية فعالة فإن المراجع سوف يقوم بتقييم مخاطر المراجعة عند مستوى أقل من الحد الأقصى .

ويطلق على إجراءات المراجعة المصممة مباشرة لإختبار أرصدة حسابات القوائم المالية ومجموعة العمليات المالية والإفصاحات عن التحريفات الهامة فى تأكيدات القوائم مصطلح إختبارات التحقق الأساسية **Substantive Tests** . ويجب أن يتم إجراء تلك الإختبارات بسبب وجود إحتمال بأن :-

- يكون هناك تحريفات فى أرصدة القوائم المالية .
- أن يكون قد وقعت أحداث لا تخضع عادة لنظم الرقابة الداخلية .

بصفة عامة عادة ما يتم أداء بعض إختبارات التحقق لإختبار كل تأكيد ، وكجزء أساسى لإتمام عملية المراجعة يجب على المراجع أن يحصل على معلومات بشأن مواقف محددة على سبيل المثال الأمور الطارئة **Contingencies** والمعاملات الجوهرية والأحداث الهامة التى تحدث بعد نهاية السنة المالية والتى تؤثر على السنة محل المراجعة .

بصفة عامة يقوم المراجع بدراسة الآثار الشاملة لكافة التحريفات الموجودة على القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فإن المراجع يقوم بتقييم ما إذا كانت الأهمية النسبية فى مرحلة التخطيط تعتبر ملائمة أم لا تأسيسا على القوائم المالية الفعلية وما إذا كانت أدلة الإثبات التى يتم جمعها منسقة مع المخاطر المحددة أم لا .

3- إصدار تقرير المراجعة Issuing Report

يعتبر المنتج الرئيسى لعملية المراجعة فى تقرير المراجعة الذى يعبر عن رأى المراجع .

وتأسيسا على أدلة الإثبات التى تم جمعها يقوم المراجع بتقييم القوائم المالية للعميل وفى ضوء ذلك يعبر عن رأيه .

وقد يصدر المراجع تقرير مراجعة يتضمن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion عندما يتم عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويشار غالبا الى هذا النوع من التقرير بالرأى النظيف Clean Opinion حيث أنه لم يتضمن أى قيود أو أية إستثناءات أو تحفظات .

وقد لا يكون المراجعين قادرين دائما على إصدار أراء غير متحفظة ، حيث قد يتم إصدار تقرير يتضمن رأى متحفظ أو رأى عكسى أو قد يمتنعون عن إبداء الرأى . وبإختصار فإن التقرير الذى يتضمن راى متحفظ Qualified Opinion ينص على أن القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بإستثناء أو فيما عدا إنحراف محدد أو أن عملية المراجعة قد أجريت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها فيما عدا إجراء محدد تم إستبعاده وأن القوائم المالية تعرض بعدالة باستثناء بعض الآثار المحتملة للإجراء المحذوف على القوائم المالية . أما تقرير المراجعة الذى يتضمن رأى عكسى Adverse Opinion فهو يوجد عندما يحدث إنحراف جوهرى عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعندما لا تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالى ونتائج الأعمال ، وأخيرا فى ظل الإمتناع عن إصدار الرأى Disclaimer of Opinion لا يعبر المراجع عن أى رأى على القوائم

المالـية ، ويـتم ذلك عندما لا يكون المراجع حياديا أو عندما لم يتم السماح للمراجع بإجراء كافة الإجراءات الضرورية لأداء مهمته .

وعلـى الـرغم مـن أن عملية المراجعة نظريا يمكن أن تقسم الى ثلاثة مـراحل مميزة ، إلا أن الأداء الفعلى لمهمة المراجعة قد لا يحدث على نفس ذلـك الترتيب ، ويعتبر إصدار تقرير المراجعة بالطبع المرحلة الأخيرة ، إلا أن المرحلتين الأخيرتين يعتبران أكثر مرونة ، حيث أثناء أداء مهمة المراجعة قـد يقوم المراجع بالحصول على معلومات تتطلب تعديل برنامج المراجعة أو تحتاج الى جمع أدلة إثبات إضافية . وقد يقوم المراجع بجمع أدلة إثبات معينة وبعـد ذلـك يـرجع الـى عملية التخطيط ، فعلى سبيل المثال غالبا ما يقوم المـراجعون بالإنـتهاء من برنامج المراجعة بعد أداء إختبارات نظم الرقابة الداخلية ، ومع ذلك فإن ذلك الهيكل يساعد فى فهم عملية المراجعة .

وفـى الفصل التالى يتم الإستمرار فى مناقشة عملية المراجعة عن طريق دراسة عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل أكثر تفصيلا .

2/4 تحديد الأهمية النسبية عند مرحلة تخطيط عملية المراجعة

Determining Planning Materiality

مبدئـيا يجـب على المراجع أن يقوم بتحديد المقدار الذى يتوقع أن يكون جوهريا بالنسبة للقوائم المالية لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، ولاشك أنه كلمـا إنخفض ذلك المقدار الجوهرى كلما زادت أدلة الإثبات التى يجب على المـراجع جمعهـا ، وحيث أن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات كافـية لإختبار صحة تأكيدات القوائم المالية بهدف تكوين أساس للتعبير عن رأيـه على تلك القوائم المالية ، فإنه يجب على المراجعين أن يقوموا بدراسة

الأهمية النسبية ومخاطر وجود تحريفات جوهرية ، كما يجب أن يستخدموا نموذج مخاطر المراجعة لأغراض تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

وحتى يكون المراجع قادرا على الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائـم المالية خالية من التحريف الجوهرى ، فإنه يجب عليه دراسة الأهمية النسـبية عـند تصميم عملية المراجعة . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية **Materiality** بأنها عبارة عن :-

" حجم الحذف أو التحريف فى المعلومات المالية الذى يجعل من المحتمل فـى ضوء الظروف المحيطة – أن يتغير الحكم الشخصى للشخص المعقول الذى يعتمد على تلك المعلومات أو يتأثر بالحذف أو التحريف " .

فلـيس مـن المتوقع أن يعرض المحاسبون قوائم مالية دقيقة جدا ، حيث توجد كثير من الأحكام الشخصية والتقديرات التى يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف بإختلاف تلك الأحكام والـتقديرات الشخصـية ، علاوة على ذلك فإن المنافع التى يمكن تحقيقها من تحقـيق الدقة العالية غالبا ما تكون قليلة ، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمـية النسـبية الذى يشير الى أن المحاسب عند إتخاذ قرار يتعلق بعملية المحاسبة أن يعطى عناية أكثر فقط لتلك الأمور التى تؤثر بشكل جوهرى على بيانات القوائم المالية ، وإزاء ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول . ولاشك بأن هناك جدل واسـع حـول تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية فى حالة إتخاذ قرار معين ، وترتيبا على ذلك فإن القاعدة هى أن العنصر يكون هاما إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله تغيير قرارات الشخص الراشد الذى يعتمد على المعلومات الواردة فى القوائم المالية .

ولعله من الأهمية بمكان تحديد حدود الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط ، حيـث تخـتلف تلك الأهمية النسبية فى معناها بعض الشئ عند فحص المراجع للقوائـم المالية وإعداد تقرير عنها ، فالمراجع يجب أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالـية خالـية من الأخطاء والمخالفات بوجه عام ، بمعنى أن المراجع عليه أن يقـرر بدايـة ما يعرف بحدود الحدود المقبولة **Range of Acceptable Limits** والذى من خلاله يمكن أن يستنتج أن ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل الحقيقة المحاسبية ، وهذا بدوره يتطلب من المراجع تقرير العناصر الأكثر أهمـية بـالقوائم المالية ، والتى تحتاج الى أدلة إثبات أكثر إقناعا وحسما ، ولهذا الغـرض فإن العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية تعرف على أنها تلك العناصر المعرضة لإحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والمخالفات .

ويمكـن القـول بأن على المراجع أن يحدد بوضوح ما هو المقدار الذى يعتـبر ذو أهمية نسبية على الأقل ، أولهما أن التحديد المبكر للأهمية يوفر ما يعـرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات **Threshold for Errors and Irregularities** والتى خارجها لا يكون المراجع بإستطاعته قبول تحريف وتغيـير القوائـم ، فهـذا يخدم كدليل على أن المراجع مهتم جدا من البداية بالأخطاء الهامة ، وثانيهما أنه بمجرد تحديد تلك الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير الهامة تحدد أيضا ، ومن ثم يكون المراجع بإستطاعته التركيز على الجوانب الهامة وبالتالى أداء مراجعة أكثر كفاءة ، بمعنى تحقيق أعلى مستوى مـن التأكـيد بـأقل مستوى من التكاليف ، ومما لاشك فيه أن هذا يمثل أحد المزايا الهامة لتخطيط المراجعة .

وتتضمن أحكام الأهمية النسبية **Materiality Judgments** كل من إعتبارات الكمـية والنوعـية ، حيـث يقوم المراجعون بإجراء تقييم مبدئى للأهمية النسبية

للقوائم المالية ككل عن طريق تحديد المقدار الذى عن طريقه يعتقدون بأن القوائم المالـــية يمكن أن تحرف بدون التأثير على قرارات المستخدمين . يطلق على ذلك المقـــدار بالأهمية النسبية المخططـــة Planning Materiality ، وحيث أن كل العملـــيات الخاصـــة بالفترة قد لا تحدث نموذجيا عندما يقوم المراجع بتصميم عملية المراجعة . من ثم يجب على المراجعين أن يقوموا بتقدير نتائج العمليات والمركـــز المـــالى ، ويستخدم المراجعون الأهمية النسبية المخططة فى تصميم عملية المراجعة وأيضا فى تقييم التحريفات الموجودة .

وغالـــبا مـــا يستخدم المراجعون نسبة 5% و 10% من صافى الربح قبل الضريبة Pretax Income كقاعدة بسيطة لتحديد مقدار الأهمية النسبية ، يتعامل بعـــض المراجعيـــن مع مقادير تقل عن 5% بإعتبارها تمثل قيم غير جوهرية ومقادير تزيد عن 10% كقيم جوهرية ، كما يمارسون حكمهم المهنى عن القيم الـــتى تتراوح ما بين هذين المقدارين . على سبيل المثال إذا ما إرتكز سعر بيع الشـــركة أو قـــيمة سعرها على الأرباح المراجعة ، فإن المراجع يستخدم حكمه المهـــنى لتحديد قيمة جوهرية Material Amount بين نسبة 5% الى 10% . ومـــن المداخل الأخرى الشائعة أن يتم تحديد الأهمية النسبية بمقدار يتراوح ما بين نسبة 1% و 1.5% من إجمالى الأصول أو الإيرادات أيهما اكبر . وبعض مـــن المراجعيـــن يستخدمون متوسط إجمالى الأصول والإيرادات لتحديد مقدار الأهمـــية النســـبية . بينما يستخدم البعض الأخر إجراءات إحصائية مثل تحليل الإنحدار بهدف تحديد مقدار الأهمية النسبية .

لأغراض تحديد الأهمية النسبية المخططة يجب على المراجع أن يدرس أيضا أى أثر محتمل يمكن أن يكون لتحريف معين أكبر من القيمة النقدية المحددة .

وقـــد يتم النظر الى تحريف معين غير جوهرى تأسيسا على عوامل كمية (مثلما تلك التى تم مناقشتها بعاليه) بأنه ذو قيمة ذات أهمية نسبية على إعتبار أنه يسمح للعميل فى الوفاء بإلتزام تعاقدى أو توقعات مستخدمى القوائم المالية. فـــى مـــثل تلك الظروف والأحوال قد يقوم المراجع إما بتعديل مقدار الأهمية النسبية المخطط تأسيسا على توقعات المستخدمين للدخل أو تحذير هؤلاء الذين يعملون فى مهمة المراجعة وتنبيههم الى الإحتمالات المرتبطة بتلك الأنواع من الـــتحريفات ذات الأهمـــية النسبية . على سبيل المثال قد يخفض المراجع من مقـــدار الأهمـــية النسبية المحددة بشكل كمى حيث أنه مطلوب من المنشأة أن تحتفظ بمؤشر تداول يبلغ (2) الى (1) ومؤشر للتداول تأسيسا على الحسابات غير المراجعة تبلغ (2.1) الى (1) ، يقدم الشكل البيانى رقم (4/4) ملخص بمقاييس الأهمية النسبية المستخدمة فى الممارسة والتطبيقات العملية للمراجعة.

شكل رقم (4/4)

مقاييس الأهمية النسبية المستخدمة فى التطبيق العملى

تحدد مكاتب المراجعة قيمة الأهمية النسبية بطرق مختلفة ، وتشير إحدى الدراسات الى أن المحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية وكندا تستخدم الآتى :-

- **5٪ من صافى الربح قبل الضريبة .**
- **0.5٪ من إجمالى الأصول .**
- **1٪ من إجمالى حقوق الملكية .**
- **0.5٪ من إجمالى الإيرادات .**

3/4 تقييم مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية

Evaluating Risk at the Financial Statement Level

تعـرف مخاطـر المراجعة **Audit Risk** بأنها مخاطر أن يفشل المراجع وهـو على علم – فى تعديل رأيه على قوائم مالية ثم تحريفها جوهريا بشكل معقول . وحتى يكون المراجع قادرا على دراسة مخاطر التحريفات الجوهرية المؤثرة يتعين أن يكون على دراية بأنواع التحريفات التى يمكن أن تحدث فى القوائم المالية للعميل . وقد حددت معايير المراجعة ثلاثة أنواع من التحريفات فـى القوائـم المالية هى الأخطاء **Errors** ، المخالفات **Irregularities** وآثار التصـرفات غـير القانونية للعملاء **Illegal Acts** ، كما أشارت الى مسئولية المراجع عن إكتشاف تلك التحريفات **Misstatements** .

1/3/4 مسئولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء والمخالفات

إسـتلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (53 القسم 316 الفقرة الخامسة) أن يقـوم المراجعون بتصميم عمليات المراجعة لتوفير تأكيد معقول لإكتشاف الـتحريفات الجوهـرية المؤثرة التى ترجع الى الأخطاء والمخالفات (الغش **Fraud**) وعادة ما يتم التمييز ما بين الأخطاء والمخالفات على النحو التالى :

يشير مصطلح أخطاء **Errors** الى الأخطاء غير العمدية **Unintentional Mistakes** فى القوائم المالية ، وتتضمن أخطاء حسابية أو كتابية فى السجلات والبيانات المحاسبية التى يتم إعداد القوائم المالية منها فضلا عن الأخطاء فى تطبيق المبادئ المحاسبية أو السهو أو سوء تفسير الحقائق .

أمـــا مصطلح مخالفات Irregularities فهو يشير الى التشويه العمدى فى القوائـــم المالية ، على سبيل المثال تشويه الحقائق المتعمد عن طريق الإدارة والـــذي أحيانا ما يطلق عليه بغش الإدارة Management Fraud أو إستخدام الأصول فى غير الغرض المخصص لها والذى قد يشار اليه أحيانا بالإختلاس Defalcation .

وجدير بالبيان فإن الفرق الأساسى بين المصطلحين يتمثل فى التعمد وغير الـــتعمد المرتبط والمتسبب فى حدوث التحريف . يوضح الشكل رقم (4/5) التحريفات المرتبطة بالبيانات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وتطبيق المبادئ المحاسبية الى الخطاء أو الى المخالفات .

شكل رقم (4/5)

تبويب التحريفات الى أخطاء أو مخالفات

إرتباط التحريفات	الأخطاء	المخالفات
البيانات المحاسبية	أخطـــاء فـــى جمـــع أو تشغيل البيانات .	تلاعـــب أو تشويه أو تعديل أو تحـــريف أو الحـــذف العمـــدى للأحداث أو العمليات .
التقديرات المحاسبية	السهو ، الحذف أو سوء تفسير الحقائق .	التلاعب أو التشويه .
تطبيـــيق المـــبادئ المحاسبية	أخطـــاء فـــى تطبـــيق المبادئ المحاسبية .	الـــتعمد فـــى سوء التطبيق أو الإستخدام .

ويمكـــن تبويـــب المخالفـــات الـــتى تحدث بشكل متعمد الى إما الإختلاسات Defalcations أو الـــى غش الإدارة Fraud ، ويشير مصطلح الإختلاسات الى

سوء إستخدام أصول المنشأة ومثال ذلك قيام أحد العاملين بسرقة النقدية ، أما غش الإدارة Management Fraud فهـو يعنى تعمد إعداد معلومات مالية مزورة أو حقيقية – كما هو الحال عندما تضيف الإدارة العليا مخزون وهمى .

2/3/4 العوامل التى تؤثر على إكتشاف الأخطاء والمخالفات

تؤثـر خصائص الأخطاء أو المخالفات على مقدرة المراجع على إكتشافها ، وفـيما يلـى سوف يتم مناقشة تأثير بعض تلك الخصائص مثال الأهمية النسبية للمقدار المرتبط ، درجة إرتباط العاملين والإدارة ، المدى أو درجة مهارة الإخفاء Concealment ، علاقة الأخطاء والمخالفات بالرقابة الداخلية بالإضافة الى الأثر على القوائم المالية .

أ- الأهمية النسبية Materiality

إسـتلزم إيضـاح معايـير المـراجعة رقم (47 القسم 312) أن يقوم المـراجعون بتخطيط وأداء عمليات المراجعة لإكتشاف التحريفات التى يمكن أن تكـون ذات أهمـية نسـبية للقوائـم المالية . وقد إعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (31 القسم 326) أيضا بأن رأى المراجع يجب أن يتم تكوينه خـلال فـترة زمنـية معقولـة وفى حدود تكلفة معقولة . وقد تكشف عملية المـراجعة المـؤداة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها عن الأخطاء أو المخالفات التى قد لا تكون ذات أهمية نسبية ، إلا أن مثل تلك المراجعة يمكن أن لا توفـر تأكيد لإكتشاف الأخطاء والمخالفات غير الجوهرية . فعلى سبيل المـثال يجـب أن يخطـط المراجع عملية المراجعة لإكتشاف إضافة العميل حسـابات مدينين وهمية فى نهاية السنة ، على الرغم من أن عملية المراجعة

فى حد ذاتها ليست مصممة لإكتشاف الأخطاء أو المخالفات غير الجوهرية ، إلا أنها يمكن أن يتم إكتشافها خلال عملية المراجعة . فقد تشير أحد العمليات المالية المختارة ضمن عملية المراجعة الى حدوث عملية غش غير ذات أهمية نسبية بوجه عام يمكن القول بأنه كلما إنخفض حجم الأخطاء أو المخالفات – كلما إنخفض إحتمال إكتشافها عن طريق المراجعين .

ب– مستوى إرتباط العاملين Level of Employee Involved

تؤثر درجة أو مستوى إرتباط العاملين بالأخطاء أو المخالفات على مقدرة المراجع على إكتشاف التحريف ، حيث قد يتسبب العامل أو المدير فى مستوى منخفض أو المديرين الرئيسيين فى أحداث أى مخالفة ، بصفة عامة ينخفض إحتمال إكتشاف المراجعين للأخطاء أو المخالفات المرتبطة بالعاملين فى المستويات الأدنى مقارنة بهؤلاء العاملين المرتبطين فى مستويات أعلى فى التنظيم .

غالبا ما يرتكب العاملين بعض الإختلاسات التى تتضمن سرقات صغيرة والتى تعتبر غير ذات أهمية نسبية للقوائم المالية ، ولاشك فإن محاولة الحصول على تأمين ملائم على الموظفين من شأنه تخفيض حدوث مثل تلك الإختلاسات حيث أن شركات التأمين تقوم بالتقصى عن العاملين والتحرى عنهم أولا وتقوم بتخفيض كفالة هؤلاء العاملين الذين لديهم تاريخ سابق بعدم الأمانة أو الذين إرتكبوا أى تصرفات إجرامية ، وهؤلاء لا يتم وضعهم فى مراكز ثقة عادة .

بصفة عامة تعتبر المخالفات التى يتم إرتكابها عن طريق هؤلاء العاملين الذين فى مستوى إدارى منخفض غير ذات أهمية نسبية للقوائم المالية ، مع

ذلك فالمديرين الذين فى مستويات أدنى يرتكبون بعض المخالفات ذات الأهمية النسبية ، ولاشك أن نظم الرقابة الداخلية الفعالة – على سبيل المثال التفويض الملائـم للعمليات المالية – من شأنه تدنيه إحتمال حدوث المخالفات التى يتم إرتكابها عن طريق الإدارة فى المستويات الدنيا من التنظيم .

أمـا المخالفات التى ترتكب عن طريق الإدارة العليا (متضمنة المديرين المـلاك فـى المشروعات الصغيرة ، المديرين والمسئولين التنفيذيين للأقسام والمديريـن الماليين بالإضافة الى الأعضاء الآخرين فى الإدارة العليا) فعادة ما تكون ذات أهمية نسبية وجوهرية حيث أنها تصمم لجعل القوائم المالية بنود أفضـل بخلاف الواقع . يوضح الشكل رقم (4/6) ملخص بالمخالفات التى يـتم إرتكابهـا عن طريق مستويات العاملين التى وجدها الشركاء فى مكاتب المراجعة الستة الكبيرة فى الممارسة العملية .

وكثـيرا مـا يكون أعضاء الإدارة العليا فى مركز يتيح لهم أن يتجاوزوا ويـتجاهلوا إجراءات مقرره كجزء أساسى من الرقابة الداخلية ، وعلى الرغم من أن ذلك النوع من المخالفات يميل أن يحدث بكثرة ، إلا أن حجم مثل ذلك الغش يميل الى توفير إنتباه عام وهام ورد فعل واسع ومنتشر . وكأمثلة على مظاهر غش الإدارة الرئيسية قضية الترامبريس **Ultramears** فى عام 1920 وقضـية شركة ماكيسون روبينز **Mekesson Robbins Company** فى عام 1930 بالإضافة الى قضية التمويل بحقوق الملكية **Equity Funding** فى عام 1970 ، حيـث أضافت الإدارة فى القضية الأولى والثانية مخزون ومبيعات وحسـابات مدينين غير موجودة لجعل القوائم المالية تعكس موقف مالى أكثر

صحة بخلاف ما هو فى الواقع ، فى حين تضمن الغش فى القضية الثالثة بيع بوالص تأمين وهمية والإستمرار فى إعادة التأمين لها بشكل يخالف الواقع .

جـ- درجة مهارة الإخفاء Skillfulness of Concealment

قد يقوم الأفراد المتورطين بأحد المخالفات بتحريف السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة كمحاولة لإخفاء المخالفات ، وعندما يقوم موظفى العميل بإعداد مستندات وهمية مصطنعة تبدو مماثلة للمستندات الحقيقية ، فإن المخالفة يكون من الصعوبة بمكان أن يتم إكتشافها . على سبيل المثال ففى القضية الثالثة سالفة الذكر فإن موظفى العميل قد خلقوا 10 طلبات تأمينية ملفقة بالإضافة الى مستندات أخرى لإخفاء الغش عن المراجع .

شكل رقم (4/6)

المخالفات التى إكتشفها الشركاء

فى مكاتب المحاسبة الستة الكبار

فى إحدى الدراسات المحلية إستجاب عدد 121 شريك مراجعة فى مكاتب المحاسبة الستة الكبار لأحد الإستقصاءات الخاصة بالمخالفات غير المكتشفة وقد أشار تقريرهم فى هذا الصدد الى أن هناك 354 مخالفة بمتوسط 1.3% من كافة مهام المراجعة التى قاموا بأدائها . وتقريبا حوالى 25% من تلك المخالفات لم يتم إكتشافها أثناء عملية المراجعة الأولية للمكتب ، 55% من غش الإدارة تم إرتكابه عن طريق عدد 389 فرد و 45% من الإختلاسات تم إرتكابها عن طريق 158 فرد . وفيما يلى مستوى العاملين المرتبط ونوع المخالفات المرتكبة .

مستوى العاملين	الإختلاسات		غش الإدارة	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
المدير	4	2.5	38	19.4
المدير التنفيذى	28	17.8	127	64.8
المدير المالى	35	22.3	107	54.6
أعضاء آخرين فى الإدارة العليا	19	21.1	74	37.8
الإدارة الوسطى	51	32.5	35	17.9
آخرون	45	28.7	8	4.1

د - العلاقة بالرقابة الداخلية Relationship to Internal Control

جـودة نظـام الرقابة الداخلية والطريقة التى يحدث بها الخطأ أو المخالفة يمكن أن يؤثر على قدرة المراجع على إكتشافها . على سبيل المثال فإن التواطؤ Collision بين العاملين أو بين العاملين والجهات الخارجية يعتبر من الصعوبة بمكـان أن يـتم إكتشافه مقارنة بالغش الذى يرتكبه عامل واحد فقط ، وعندما يعانى أحد العملاء من نقص فى نظم الرقابة الداخلية فإن الأخطاء أو المخالفات يمكـن أن تحـدث بشكل مضطرد ومتكرر . وذلك الحدوث المتكرر يمكن أن يؤدى الى وجود تحريفات تكون ذات أهمية نسبية وجوهرية للقوائم المالية .

هـ- أثر التحريف على القوائم المالية
Impact of Misstatement on Financial Statements

عادة ما يتم الحصول على مزيد من أدلة الإثبات عند إكتشاف المغالاة فى قـيمة الحسـابات Overstatement مقارنـة بالحال عند إكتشاف تدينه قيمة الحسـابات Understatement ، فعلـى سبيل المثال فإن الحصول على أدلة

إثبات تتعلق بحذف حساب الدائنين يكون أكثر صعوبة من إكتشاف المغالاة فى قـيمة حسابات المدينين ويرجع ذلك لأن المراجع يتطلع ويبحث عن العمليات المالية المحذوفة بدلا من تلك العمليات التى تم تسجيلها بشكل غير ملائم .

وغـنى عـن البـيان فـإن التحريفات الموجودة بقائمة الدخل يكون من الصعوبة بمكان إكتشافها بوجه عام مقارنة بتلك التى تتضمنها الميزانية ، حيث أن أدلة الإثبات التى يتم جمعها عند مقارنة القيم المسجلة مع الأصول القائمة سـوف تكشـف التحريفات الجوهرية فى الميزانية ، وعادة ما سيتم إكتشاف تضـمين أى بند من بنود المصروفات غير الملائمة المرتبطة بالأصل الثابت عن طريق مطابقة ومقارنة قيمته المسجلة مع تلك الأصول . لذلك فإن الغش المرتـبط بحسابات قائمة الدخل والتدنيه فى قيم حسابات الميزانية تعتبر بوجه عـام أكـثر صـعوبة فى إكتشافها مقارنة بالأخطاء أو المخالفات المرتبطة بالمغالاة فى قيم حسابات الميزانية ، وإذا ما قام أحد العملاء بتضمين عمليات مالية وهمية مصطنعة فى مبيعاته خلال السنة المالية ، فإن المراجع بوجه عام يضطر الى إختيار تلك العمليات المحددة لأغراض المراجعة من أجل إكتشاف المخالفة .

3/3/4 موقف المراجع من الأخطاء والمخالفات

Auditor's Reaction to Errors and Irregularities

يهتم المراجعون بما إذا كان الخطأ قد نتج من سوء فهم معين أو الأسباب التى أدت الى وجود أخطاء إضافية ، وحيث أن المخالفات تعتبر متعمدة من ثم فـإن لهـا مضـامين أخـرى بخلاف تأثيرها النقدى والذى يجب أن يدركها المراجعون ويأخذونها فى حسبانهم .

فـــإذا ما حدد المراجع أن أثر المخالفة المحتمل يعتبر غير ذو أهمية نسبية، فإنه يجـــب أن يشـــير الـــى ذلك الأمر الى مستوى إدارى ملائم – على الأقل المستوى الأعلـــى مـــن المرتـــبط بالمخالفـــة ، ويجب أن يقتنع المراجع بأنه ليس هناك أى مضـــامين أو آثـــار علـــى الجوانب الأخرى للمراجعة أو أن تلك المضامين قد تم دراســـتها وإدراكهـــا بشـــكل كاف . على سبيل المثال أن إختلاس النقدية من سلفة صغيرة قد لا يكون له أية مضامين إذا ما كان حجم السلفة وإستعاضتها أثناء الفترة قـــد حد من الخسارة لتصبح مقدار غير ذو أهمية نسبية ، على النقيض فإذا ما حدد المـــراجع أن تحريف جوهرى محتمل يمكن أن ينشأ من المخالفات ، فإنه يجب أن يدرس مضامين وذلك على المظاهر الأخرى لعملية المراجعة ، كما يجب أن يناقش الأمر ويقوم بإجراء فحص أكثر مع مستوى إدارى أعلى ، كما يجب أن يحاول أن يحصـــل علـــى أدلة إثبات لتحديد ما إذا كان يوجد مخالفات ذات أهمية نسبية أم لا وإذا كـــان الأمـــر كذلك يتعين تحديد آثارها مع التوصية بأن يسترشد العميل برأى محاميه القانونى فيما يتعلق بالمسائل القانونية إذا كان ذلك ملائما .

تتطلب معايير المراجعة من المراجعين أن يبلغوا لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بخصـــوص المخالفـــات إلا إذا كانت غير هامة **Inconsequential** ، حيـــث قد يعتبر إختلاس المقدار غير الجوهرى عن طريق أحد العاملين عند مســـتوى أدنـــى فـــى التنظيم غير ذو أهمية . أما أى مخالفة يتم إرتكابها عن طـــريق الإدارة العليا يتعين على المراجع إبلاغها والتقرير عنها مباشرة الى لجنة المراجعة . ولاشك أن المسئولية الأخلاقية والقانونية للمراجع تمنعه من الإفصـــاح عن المخالفات الى أى أشخاص آخرين بخلاف الإدارة العليا للعميل ولجـــنة المـــراجعة أو مجلس إدارتها . ومع ذلك فعندما ينسحب المراجع من عملية المراجعة بسبب أن مجلس الإدارة لم يقم بإتخاذ الإجراء الملائم ، من ثم

قـد يكون للمراجع مسئولية عن الإفصاح عن تلك المخالفات الى هيئة تنظيم تـداول الأوراق المالـية ، أو للمراجع اللاحق أو الى السلطات القضائية عند طلـب شـهادته بالمحكمة . وبسبب التعقيد المرتبط بتلك المواقف يجب على المـراجع أن يسترشد برأى محامى قبل أن يتناقش فى تلك المخالفات مع أى طرف بخلاف العميل .

4/3/4 إيضاح معايير المراجعة رقم (82) الخاص بدراسة الغش

Statement of Auditing Standards on Fraud

فى عام 1996 إقترح مجلس معايير المراجعة إصدار إيضاح جديد رقـم (82) عـن معايـير المـراجعة بعـنوان الغـش عند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit** ، وقـد وفر ذلك الإيضاح مزيد من الإرشادات للمراجع أكثر من المعايير السابقة . فبينما يسـتخدم إيضاح معايير المراجعة رقم (53) مصطلح مخالفة **Irregularity** ، فـإن إيضـاح المعيار رقم (82) يستخدم إصطلاح غش **Fraud** ، أيضا فإن المعيار رقم (82) يستلزم من المراجع أن يقوم على وجه التحديد بتقييم وتوثيق مخاطـر التحريفات الجوهرية التى ترجع الى الغش ودراسة ذلك التقييم عند تصـميم عملـية المـراجعة . أيضا فإن المراجع يتوقع منه أن يقوم بدراسة وتوثـيق عوامـل مخاطر الغش **Fraud Risk Factors** التى ترتبط بالتقرير المالى المضلل ، وإختلاس الأصول بالإضافة الى الظروف الأخرى التى تشير الى الغش ، والتى يوضحها الشكل رقم (4/7) .

شكل رقم (4/7)

إيضاح معايير المراجعة رقم (82) عن الغش

1- عوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالى المضلل

Risk Factors Relating to Fraudulent Financial Reporting

عند تقييم مخاطر التقرير المالى المضلل فإن إيضاح المعيار رقم (82) قد تطلب من المراجع أن يقوم بدراسة : (1) خصائص الإدارة ، (2) أحوال الصناعة ، و(3) الخصائص التشغيلية للمنشأة وإستقرارها المالى .

خصائص الإدارة Management Characteristics

- فشل الإدارة فى عرض وتوصيل الإتجاه الملائم المرتبط بالرقابة الداخلية وعملية التقرير المالى .
- تأثر تعويض الإدارة جوهريا بالمكافآت والحوافز الأخرى ، وأن قيمة أيا من تلك الحوافز مشروط بتحقيق الشركة لأهدافها الخاصة بنتائج التشغيل أو المركز المالى بشكل مبالغ فيه .
- الإهتمام الزائد بالحفاظ أو زيادة سعر أسهم الشركة أو إتجاه أرباحها من خلال إستخدام ممارسات محاسبية غير عادية .
- المشاركة الزائدة للإدارة غير المالية أو الإنشغال والإنهماك فى إختبار مبادئ محاسبية أو تحديد تقديرات جوهرية .
- تعهد الإدارة بإستمرار المحللين والدائنين والطرف الثالث بتحقيق التنبؤات التى تبدو غير حقيقية ومبالغ فيها .
- معدل الدوران المرتفع للإدارة العليا ومجلس الإدارة .

- تاريخ الإدارة معروف فى إنتهاك ومخالفة قوانين الأوراق المالية أو مواجهة مطالبات قضائية ضد الإدارة العليا نتيجة الغش .
- علاقات متوترة بين الإدارة والمراجع الحالى أو السابق .

أحوال الصناعة Industry Conditions

- متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف من الإستقرار المالى أو ربحية المنشأة .
- درجة عالية من المنافسة أو إشباع سوقى مصحوب بنقص فى هامش الربح .
- كساد صناعة مع زيادة فى فشل المشروعات .
- تغيرات سريعة فى الصناعة على سبيل المثال إنخفاض جوهرى فى الطلب من العملاء ، وهبوط سريع بسبب التغيرات السريعة فى التكنولوجيا أو تقادم المنتج السريع .

الخصائص التشغيلية والإستقرار المالى

- ضغط مؤثر للحصول على راس المال الإضافى الضرورى للبقاء فى المنافسة .
- أعتماد الأصول ، الإلتزامات ، الإيرادات والمصروفات على تقديرات هامة تتضمن أحكام شخصية غير عادية أو يحيطها عدم التأكد أو تخضع لتغير جوهرى محتمل فى الأجل القريب والذى قد يكون له تأثير مالى معطل على سبيل المثال قابلية تحصيل المدينين أو توقيت الإعتراف بالإيرادات .
- معاملات جوهرية للأطراف ذوى العلاقة ليست فى مسار طبيعى للعمل أو مع وحدات ذوى علاقة لم يتم مراجعتها أو روجعت عن طريق مكتب أخر .
- معاملات جوهرية غير عادية معقدة تماما قريبة من نهاية السنة .
- هيكل تنظيمى معقد يتضمن وحدات قانونية ضخمة وغير عادية أو ترتيبات تعاقدية بدون غرض ظاهر لها .
- صعوبة فى تحديد التنظيم والأفراد التى تحكم وتراقب على المنشأة .

- نمو سريع غير عادى أو ربحية لا سيما بالمقارنة مع نظيرها فى الشركات الأخرى فى نفس الصناعة .
- قابلية كبيرة للسقوط للتغيرات فى أسعار الفائدة .
- الإعتماد المرتفع غير الطبيعى على القروض والصعوبة الواضحة فى الحفاظ على بنود إتفاقيات القروض .
- المبيعات المبالغ فى تحديدها بشكل غير واقعى أو برامج تحفيز غير واقعية لتحقيق الربحية .
- التهديد بقرب حدوث إفلاس أو حبس الرهن .
- نتائج معاكسة لمعاملات جوهرية مؤجلة .
- مركز مالى فقير أو هابط عندما تضمن الإدارة شخصيا القروض الهامة للمنشأة.
- عدم المقدرة على توليد تدفقات نقدية من الأعمال بينما يتم التقرير عن وجود نمو فى الأرباح .

2- عوامل المخاطر المرتبطة باختلاس الأصول

Risk Factors Relating to Misappropriation

عند دراسة مخاطر اختلاس الأصول فإن إفصاح المعيار رقم (82) إستلزم أن يقوم المراجع بدراسة (1) قابلية الأصول للإختلاس ، (2) علاقات العاملين أو الضغوط ، (3) عيوب فى نظم الرقابة الداخلية

قابلية الأصول للإختلاس

وجود مقدار ضخم من النقدية فى اليد أو يتم تشغيلها .

خصائص المخزون على سبيل المثال حجم صغير ، قيمة مرتفعة أو طلب مرتفع .

- أصول قابلة للنقل والتحويل بسهولة على سبيل المثال السندات لحاملها أو الماس أو قطع غيار الكمبيوتر .

- خصائص الأصول الثابتة على سبيل المثال حجم صغير ، قابلية تسويقها أو نقص في تحديد الملكية .

علاقات العاملين أو الضغوط

- تسريح مستقبلى متوقع ومعروف للعاملين .
- عاملين غير مرضيين مع إقترابهم للأصول القابلة للإختلاس بسهولة.
- تغيرات غير مبررة وغير عادية فى سلوك العاملين مع إمكانية إقترابهم من أصول قابلة للإختلاس .
- ضغوط مالية شخصية معروفة وقابلة للملاحظة تؤثر على العاملين مع إمكانية قربهم لأصول قابلة للإختلاس .

عيوب فى نظم الرقابة الداخلية

- نقص الرقابة والإشراف الإدارى الملائم (على سبيل المثال وجود إشراف غير كافى أو الإشراف من موقع بعيد) .
- نظام محاسبى غير سليم ومشوش .
- نقص فصل ملائم للواجبات .
- نقض نظام تفويض ملائم وموافقة على العمليات .
- سوء حماية مادية على النقدية والإستثمارات والمخزون والأصول الثابتة .
- نقص سياسات للأجازات الحتمية للعاملين الذين يتولوا وظائف الرقابة .

3- عوامل مخاطر غش أخرى The Fraud Risk Factors

أثناء مرحلة تخطيط عملية المراجعة أو إتمام مرحلة العمل الميدانى قد تظهر عوامل مخاطر أخرى للغش يمكن أن تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر الغش ، تلك العوامل تتضمن أوجه العيوب والنقص فى السجلات المحاسبية ، أدلة الإثبات الناقصة أو المتعارضة بالإضافة الى العلاقات غير العادية والمتوترة بين المراجع والعميل .

5/3/4 مسئولية المراجعين من إكتشاف التصرفات غير القانونية

Auditor's Responsibilities for Delecting Illegal Acts

تعـرف التصـرفات غـير القانونية **Illegal Acts** طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (54 القسم 317) بأنها عبارة عن إنتهاكات القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية ، وقد حدد ذلك الإيضاح نوعين من تلك التصرفات غير القانونية أولهما التصرفات التى لها تأثير مباشر على القوائم المالية ، وثانيهما التصرفات التى لها تأثير غير مباشر على تلك القوائم . وينظر الى التصرف غـير القانونى بأن له تأثير مباشر عندما يكون له تأثير فورى **Immediate Impact** على القيم التى تم تضمينها فى القوائم المالية . على سبيل المثال فإن إنـتهاك أو مخالفة قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على القوائم المالية بسبب أن قوانيـن الضرائب تؤثر فى تحديد أرصدة حسابات القوائم المالية ، وتعتبر الإنتهاكات المرتبطة بقوانين الأوراق المالية أو التعليمات الخاصة بحماية البيئة أو سياسـات العمـل أو قوانين السلع والمخدرات لها تأثير غير مباشر على القوائـم المالـية لها . بوجه عام يعتبر المراجعون أكثر تعاملا مع التصرفات غير القانونية التى لها أثر مباشر على القوائم المالية .

وطـبقا لمعايـير المـراجعة فإن المراجعين يكون لديهم نفس المسئولية لإكتشـاف التصرفات غير القانونية التى يكون لها تأثير مباشر جوهرى على القوائم المالية ، تماما مثل نفس المسئولية المرتبطة بالأخطاء والمخالفات ذات الأهمـية النسـبية . لذلك فإن المراجعين يجب عليهم تصميم عملية المراجعة بحيـث توفـر تأكيد معقول لإكتشاف مثل تلك التصرفات غير القانونية التى يكـون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية . يلخص الشكل رقم (4/8) مسئوليات المراجعين عن إكتشاف التصرفات غير القانونية .

شكل رقم (4/8)

مسئولية المراجع عن إكتشاف إنتهاكات القوانين

مسئولية المراجع من إكتشاف إنتهاكات	
القوانين التى لها تأثير مباشر على القوائم المالية .	القوانين التى لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية .
مثال قوانين الضرائب . قوانين الأجور .	مثال قوانين السلع والمخدرات . قوانين حماية البيئة .
تصميم عملية المراجعة التى تكشف تلك التصرفات غير القانونية كما هو الحال بالنسبة للأخطاء والمخالفات .	يجب أن يكون انتباه لإحتمال تورط العميل بمثل تلك التصرفات .

لا توفـر عملية المراجعة المؤداة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها أى ضمان بأن التصرفات غير القانونية سيتم إكتشافها . وعلى الرغم من أن المراجع ليس كالمحامى ، إلا أنه يتعين أن يكون لديه المام عام بالمتطلبات القانونية للأنشطة المرتبطة بعملاء المراجعة . فإذا نما الى علم المراجع معلومات بخصوص إحتمال حدوث تصرف غير قانونى يكون له أثر جوهرى على القوائم المالية ، يتعين عليه تحديد ما إذا كان ذلك التصرف قد حدث أم لا .

كما يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة بخصوص إلتزام المنشأة مع القوانين واللوائح والسياسات المصممة لمنع التصرفات غير القانونية بالإضافة الى الإجراءات المستخدمة للحصول على إقرارات دورية من المستويات المختلفة للإدارة بخصوص الإلتزام ، وتتضمن المعلومات التى قد يحصل عليها المراجع عند إجراء عملية المراجعة والتى تزيد من شكه بحدوث التصرف أو التصرفات غير القانونية ما يلى :-

- العمليات المالية المسجلة بشكل غير صحيح ، وغير كامل وغير مرخص بإعتمادها .
- التحريات الحكومية على المنشأة .
- إنتهاكات القوانين واللوائح المذكورة فى تقارير السلطات الرقابية .
- سدادات غرامات أو عقوبات غير عادية .
- مدفوعات كبيرة لخدمات غير محددة الى المستشارين والعاملين أو الشركات التابعة .
- عمولات أو أتعاب مبالغ فيها .
- عمليات نقدية غير عادية ضخمة .
- مدفوعات غير مبررة للموظفين الحكوميين .
- الفشل فى استيفاء الإقرارات الضريبية أو سداد رسوم وأتعاب حكومية مطلوبة حسب نوع نشاط الشركة .

عندما يشك المراجع فى أن هناك تصرف غير قانونى قد حدث ، يتعين عليه أن يستفسر من المستوى الإدارى فوق مستوى الشخص (أو الأشخاص) المشكوك فى تورطهم بالتصرف غير القانونى . وإذا فشل المستوى الإدارى الأعلى فى توفير معلومات ملائمة لحسم المشكلة الخاصة بما إذا كان التصرف غير القانونى قد حدث أم لا ، يتعين على المراجع أن يسترشد برأى مستشار قانونى ويتعين أن يطبق إجراءات إضافية للحصول على مزيد من الفهم التام بالتصرف غير القانونى . وتتضمن الإجراءات الإضافية التى يمكن للمراجع أن يجريها :-

- فحص المستندات على سبيل المثال فواتير أو عقود مدفوعة .

و- الحصول على وصف مكتوب .

- بالإضافة الى التحقق من العملية المالية أو الموضوع محل التصرف .

ويتوقع أن يقوم المراجعين الذين إكتشفوا حدوث التصرف غير القانونى أن يقوموا بالتحرى عما إذا كانت هناك تصرفات أخرى غير قانونية قد حدثت أيضا .

عندما يتوصل المراجع الى نتيجة مؤداها حدوث التصرفات غير القانونية، فإنه يتعين أن يقوم بدراسة أثرها على القوائم المالية بالإضافة الى مدى إمكانية الإعتماد على الإقرارات التى قامت بعملها الإدارة أثناء عملية المراجعة . ويجب أن يقوم المراجع – كما سبق الإشارة – بدراسة الأهمية النسبية للقيم المرتبطة بتلك التصرفات ، وفى هذا الصدد ينص إيضاح معايير المراجعة رقم (47 قسم رقم 317 الفقرة 7) على ما يلى :-

" يمكن أن يكون السداد غير القانونى لقيم جوهرية غير ذى أهمية نسبية إذا ما كان هناك إحتمال معقول بأنه يمكن أن يؤدى الى إلتزام عرضى جوهرى ذو أهمية نسبية – أو خسارة جوهرية للإيراد " .

ومتى تم إكتشاف التصرف غير القانونى يتعين أن يبلغ المراجع المستويات الإدارية الملائمة ، كما يجب أن يقوم أيضا بتقييم كفاية الإفصاح عن الأثر (أو الآثار) للتصرف غير القانونى . فإذا ما رفضت الإدارة المحاسبة عن أو الإفصاح عن التصرف غير القانونى الجوهري (ذو الأهمية النسبية) يتعين على المراجع دراسة ما إذا كان يجب أن يبدى رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا . فإذا رفضت الإدارة أن تسمح للمراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية عما إذا كان التصرف غير القانونى الذى حدث يمكن أن يكون جوهريا على القوائم المالية ، يتعين على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأى فى القوائم المالية . وإذا ما رفضت الإدارة فى قبول مثل ذلك التقرير المعدل يتعين على المراجع أن ينسحب من مهمة المراجعة .

6/3/4 الشك المهنى Professional Skepticism

يســتلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (53 القسم 316 الفقرة 16) أن يحــافظ المــراجع على إتجاه معين من الشك المهنى عند تخطيط وأداء عملية المــراجعة ، وعند المحافظة على نزعة الشك المهنى فإن المراجع لا يفترض اما ان الإدارة غير أمينة كذلك لا يفترض أيضا أن الأمانة ليست محل مسائلة. بالأحرى يقر المراجع بأن الظروف الملاحظة وأدلة الإثبات التى تم الحصول علــيها بما فيها المعلومات من عمليات المراجعة السابقة تتطلب أن يتم تقييمها بشكل موضوعى .

فيجــب أن يقوم المراجع بعناية بتقييم أدلة الإثبات التى يتم جمعها ويجب أن يكون حذرا لإحتمال حدوث الأخطاء والمخالفات .

7/3/4 العوامل التى تؤثر على المخاطر عند مستوى القوائم المالية
Factors the Affect Risk at the Financial Statement Level

يجب أن يكون المراجعين قادرين على الإعتراف بالعوامل التى تزيد من إحتمال وجود تحريفات فى القوائم المالية . وقد بوب إيضاح معايير المراجعة (رقم 53 قسم 316 فقرة 10) تلك العوامل الى ثلاثة أنواع هى :

1- خصائص الإدارة
2- خصائص التشغيل والصناعة .
3- خصائص مهمة المراجعة .

وحيــث أن تلــك العوامل يمكن أن تؤثر على أيا من أو كافة المجالات فى القوائــم المالــية ، فإنه يتم الإشارة الى المخاطر المرتبطة بالمخاطر عند مستوى القوائم المالية **Risk at the Financial Statement Level** او عند مستوى المهمة.

خصائص الإدارة Management Characteristics

تتضمن خصائص الإدارة التى تزيد من مخاطر وجود تحريفات جوهرية فى القوائم المالية ما يلى :-

1- وجود مدير وحيد يقوم بإتخاذ قرارات التشغيل والتمويل .

2- إتجاه الإدارة المبالغ فيه فى إعداد التقارير المالية بشكل غير ملائم .

3- وجـــود معدل دوران مرتفع فى الإدارة (لا سيما موظفى الحسابات الرئيسيين) .

4- تأكيد الإدارة المفرط على الوفاء بتحقيق التنبؤات والتوقعات المالية .

5- السمعة الفقيرة للإدارة فى مجتمع الأعمال .

يجـــب أن تتضـــمن عملية المراجعة إجراءات تهدف الى الحصول على معلومات بخصوص خصائص الإدارة هذه ، على وجه التحديد عندما يقوم أحد المديريـــن الفرديـــن بالـــرقابة بفعالـــية على كافة قرارات التشغيل والتمويل الجوهـــرية ، أيضا فإن الإتجاه المفروض للإدارة تجاه الوفاء بالتوقعات بشكل غير ملائم يمكن أيضا أن يشجع المديرين من تسجيل عمليات مالية وهمية من أجـــل الوفـــاء بـــأهدافهم . ورغما عن أن كافة المنشآت تواجه مشكلة دوران العامليـــن بهـــا ، إلا أن معدل الدوران المرتفع يجب أن يجعل المراجع يقوم بتقيـــيم ما إذا كان هؤلاء العاملين قد طلب منهم فعل شئ ما يجعلهم يعتقدون بأنه غير أخلاقى ، وأخيرا فإن وجود شهرة بسيطة للإدارة فى مجتمع الأعمال يجعـــل المراجع يستفسر عما إذا كانت القوائم المالية الحالية تتضمن تحريفات جوهرية أم لا .

خصائص الصناعة والتشغيل Operating and Industry Characteristics

هـناك عديـد من خصائص الصناعة والتشغيل التى قد تزيد من مخاطر وجـود تحـريفات علـى مستوى القوائم المالية . وتتضمن تلك الخصائص المواقف التى فيها :-

1- أن ربـح الشـركة يعتـبر غـير كافيا أو غير متسقا مع متوسطات الصناعة التى تعمل فيها .

2- أن تكون نتائج تشغيل الشركة معتمدة على عوامل إقتصادية خارجية مثل أسعار الفائدة أو التضخم .

3- أن تكون الصناعة التى تعمل بها تتميز بالتغير السريع .

4- أن تتمـيز الصـناعة بالهـبوط وأنهـا تتضـمن عدد ضخم من فشل المشروعات.

5- أن المنشأة لا تشرف بشكل كافى على أعمالها .

6- أن يكـون هـناك شك مادى بشأن مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها .

يمكـن القـول بـأن المنشأة ذات نتائج التشغيل الذى يعتمد على عوامل إقتصادية يمكن أن يكون لها تغيرات مادية فى الدخل نتيجة لتلك الصناعة التى تتمـيز بالتغير السريع بشكل سوف يجعل المراجع يهتم بما إذا كانت الأصول والدخـل قد تم تقييمها بشكل ملائم أم لا . وبالمثل فإن المنشأة التى تعمل فى صناعة هابطة يمكن أن تجعل المراجع يهتم بما إذا كانت الأصول أو الدخل قد تم تقييمها بشكل ملائم أم لا ، ويمكن أن يجعل الإشراف غير الكافى المراجع يهـتم بمـا إذا كانت القوائم المالية للعميل تتضمن تحريفات جوهرية أم لا .

وعندما يوجد شك مادى عن مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها يتعين على المراجع أن يهتم بما إذا كانت التحريفات الجوهرية تجعل الموقف يبدو أفضل من الواقع بسبب تسجيل الإدارة عمليات مالية وهمية .

خصائص المهمة Engagement Characteristics

تعتـــبر مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية أعلى بالنسبة لبعض مهام المراجعة أكثر من الأخرى ، تتضمن المؤشرات المرتبطة بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالمهمة ما يلى :-

1- وجود مشاكل محاسبية مستمرة أو صعبة .

2- عمليات مالية من الصعب مراجعتها .

3- طبيعة وأسباب التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية للسنوات السابقة.

وعـــادة ما تتضمن المشاكل المحاسبية الصعبة وجود عمليات مالية معقدة الـــتى فـــيها عملـــيات مالية قد تكون مختلفة فى أشكالها ، وغالبا ما تتضمن عملـــيات من الصعب مراجعتها لنقص في التوثيق الذى يؤيد العملية المالية ، ومـــن المحـــتمل أن تحدث التحريفات المكتشفة فى السنوات السابقة إلا إذا تم تطبـــيق إجـــراءات مانعـــة محددة . وأخيرا فقد لا يكون المراجع على خبرة بالعملاء الجدد أو بأدلة الإثبات التى تم الحصول عليها من عمليات المراجعة الســـابقة حـــتى تكون هناك مساعدة لهم فى أداء عملية المراجعة الحالية . فى كافـــة تلـــك المواقف تتزايد مخاوف المراجع بخصوص التحريفات الجوهرية الموجودة فى القوائم المالية للشركة .

رد فعل المراجع لمخاطر المراجعة المتزايدة عند مستوى القوائم المالية

Auditor's Reaction to Increased Audit Risk at the Financial Statement Level

عـندما يكتشـف مـراجع العوامل التى تزيد من مخاطر المراجعة عند مسـتوى القوائم المالية كما هو موضح فى الشكل رقم (4/9) فإنه يتعين أن يكـون منتبها الى :- (1) أعضاء فريق مهمة المراجعة ، (2) نطاق إشراف فـريق عمل المراجعة ، (3) درجة الشك المهنى المطبقة ، (4) الإستراتيجية الشـاملة للسـلوك المتوقع ونطاق المهمة . بالإضافة لذلك فإن المراجع الذى يـتحمل المسئولية النهائية عن مهمة المراجعة يمكن أن ينفق مزيد من الوقت للإشراف على تخطيط المهمة وأدائها .

وقد تؤدى أيضا مهمة المراجعة ذات مخاطر المراجعة المرتفعة الى جعل المراجع يقوم بتجميع مزيد من أدلة إثبات المراجعة . وبوجه عام كلما زادت مخاطـر المـراجعة عند مستوى القوائم المالية المحددة عن طريق المراجع ، كلما زادت أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها .

مخاطر الأعمال Business Risk

علـى النقـيض من مخاطر المراجعة يواجه المراجعون أيضا ما يعرف بمخاطـر الأعمـال ، وهى عبارة عن مخاطر المراجع الخاصة بخسارة أو ضرر ينتج من أحداث ناشئة بالإرتباط بالقوائم المالية التى تم التقرير عنها أو أصدر المراجع تقرير ملائم عنها . تعتبر الخسائر أو الأضرار المحتملة التى تنشأ من مخاطر الأعمال – كالدعاوى القضائية أو الدعاية المعاكسة موجودة حـتى عـندما يتبع المراجع معايير المراجعة المتعارف عليها عند أداء مهمة

المـراجعة أو عـند التقرير عن النتائج . فعلى سبيل المثال قد يؤدى المراجع عملـية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ورغما عن ذلك ما زال يـتم مقاضاته عن طريق المساهمين حتى عندما يكسب المراجع القضية فإنه قد يصاب بضرر نتيجة تكاليف التقاضى المؤثرة والخسارة التى تتعرض له سمعته المهنية .

وقد تزايد إهتمام المراجعين بمخاطر الأعمال كما يتناقص عدد المراجعين الذيـن يقومون بمراجعة العملاء ذوى مخاطر الأعمال المرتفعة . على سبيل المـثال فإن المراجعين يقومون بتقييم العملاء ذوى مخاطر الصناعة المرتفعة بعـناية علـى سـبيل المؤسسـات المالـية أو شـركات التأمين أو شركات الإسـتثمارات العقاريـة أو الشـركات التى تعمل فى الصناعات التكنولوجية الحديثة .

ويتعين على المراجع ألا يغير إجراءات مراجعته عندما يتم تقييم مخاطر الأعمـال بدرجـة منخفضة ، ومع ذلك ففى ظل الأحوال التى فيها يتم تقييم مخاطـر الأعمـال بدرجـة عالـية قد يرغب المراجع أن يعيد تقييم مخاطر المراجعة الشاملة فى التقييم المبدئى للمراجع أو يقوم بدراسة ما إذا كان يستمر فى العمل كمراجع أم لا .

شكل رقم (4/9)

ملخص للعوامل التى تزيد من مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية وردود الفعل المحتملة للمراجع

العوامل التى تزيد مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية	ردود الفعل المحتملة للمراجع
خصائص الإدارة - يتم اتخاذ قرارات التشغيل والتمويل عن طريق شخص وحيد . - اتجاه الإدارة تجاه التقرير المالى يعتبر مبالغ فيه بشكل غير ملائم. - لدى المنشأة معدل دوران مرتفع فى الإدارة ولا سيما موظفى الحسابات الرئيسية . - تأكيد الإدارة على الوفاء بتنبؤات وتقديرات الأرباح يعتبر غير مضمون . - لدى الإدارة شهرة فقيرة فى مجتمع الأعمال .	تخصيص فريق عمل المراجعة تخصيص أفراد ذوى خبرة كبيرة . الإشراف على فريق العمل .
خصائص التشغيل والصناعة - الربحية غير كافية أو غير متسقة مع السائد بالصناعة . - نتائج التشغيل حساسة بشكل مرتفع للعوامل الإقتصادية . - تواجه الصناعة تغير سريع . - الصناعة فى هبوط ويوجد بها مزيد من حالات فشل الشركات. - المنشأة تعتبر تنظيم مركزى بدون إشراف كافى . - مقدرة المنشأة علي الإستمرارية محل شك .	زيادة الإشراف الشامل . اتجاه مهمة المراجعة . التوسع فى درجة الشك المهنى . استراتيجية المراجعة الشاملة زيادة مقدار أدلة إثبات المراجعة .
خصائص المهمة - توجد كثير من المشاكل المحاسبية الصعبة والمستمرة . - من الصعوبة بمكان مراجعة عمليات أو أرصدة حسابات جوهرية . - تحدث كثير من معاملات الأطراف ذوى العلاقة غير العادية والجوهرية ليست فى إطار المسار العادى للأعمال . - تتعلق عملية المراجعة بعميل جديد . - وجود تحريفات جوهرية معروفة ومحتملة تم إكتشافها فى مراجعة الفترة السابقة .	

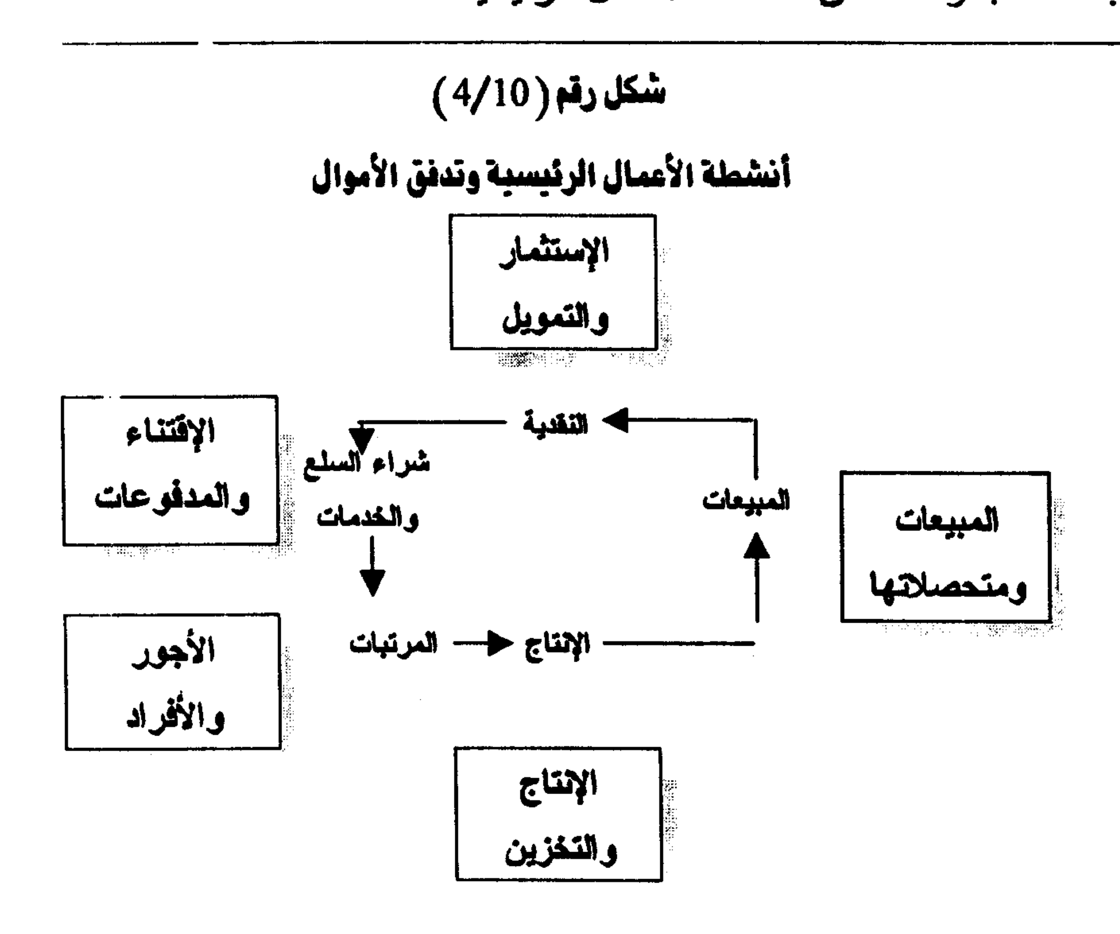
4/4 تقسيم عملية المراجعة الى مكونات حسب دور العمليات

Dividing the Audit into Components

بسبب حجم المهام الروتينية فى معظم منشآت الأعمال يقوم المديرون بتقسيم أنشطة المنشأة الى أنواع مثلما هو الحال فى الشكل البيانى رقم (4/10) ، حيث يتيح تقسيم أنشطة الأعمال للعاملين أن يصبحوا خبراء فى مجالاتهم كما أن ذلك يساعدهم على تعزيز التوحيد القياسى المفيد للمهام . ذلك التقسيم أيضا يساعد المراجع ، حيث أن كافة مهام المراجعة كبيرة جدا لدرجة أن العمل يجب أن يتم أدائه عن طريق عديد من الأفراد ، ويقوم المراجعون لأغراض تنظيم عملهم بتحديد مجموعة العمليات ودورات العمليات التى ترتبط بتلك المجموعات من أنشطة الأعمال الرئيسية .

شكل رقم (4/10)

أنشطة الأعمال الرئيسية وتدفق الأموال



ويمكـــن النظر الى كافة أنشطة المنشأة محل الإهتمام من المراجعين بأنها مجرد عمليات مالية بإعتبار أن المحاسبة هى عملية تسجيل وتبويب وتلخيص والـــتقرير عـــن عمليات المنشأة فى القوائم المالية ، هذا ويستخدم المراجعون مجموعتيـــن منطقيتين من العمليات هما : مجموعة العمليات المالية ودورات العمليات المالية .

1- مجموعة العمليات المالية A class of Transactions

وهى عبارة عن مجموعة من العمليات المالية للأنشطة المتماثلة والتى :- (1) يـــتم تشـــغيلها عـــن طـــريق النظام المحاسبى بأسلوب مماثل ، (2) يتم إخضـــاعها لـــنظم رقابـــة مماثلـــة للتأكـــيد على التشغيل الصحيح . وكأمثلة على مجموعات العمليات المالية عمليات المبيعات الآجلة ، وعمليات تحصيل النقدية من المبيعات الآجلة ، إعدام حسابات المدينين ، بالإضافة الى شراء السلع والخدمات .

2- دورة العمليات المالية Transaction Cycle

وهـــى عبارة عن كافة مجموعات العمليات الخاصة بمجموعة من أنشطة الأعمـــال . علـــى ســـبيل المثال فإن دورة المبيعات والمتحصلات هى دورة عملـــيات مالـــية . ويوجد عدد من مجموعات العمليات داخل دورة المبيعات والمتحصـــلات والـــنقدية ، والمـــردودات والمسموحات بالإضافة الى اعدام الحسابات المدينة غير القابلة للتحصيل .

وتتمـــيز عملية تقسيم المراجعة الى مجموعات عمليات ودورات عمليات بالكفاءة ، حيث بسبب طبيعة التسجيل على أساس القيد المزدوج فإن العمليات المالية تؤثر على حسابين عن طريق مراجعة الطرف الدائن وهو المبيعات –

يقوم المراجع أيضا بمراجعة الطرف المدين الذى يمس حسابات المدينين . أيضا فأن فحص العمليات المالية والحسابات المرتبطة معا يـ ـل عملية المراجعة أكثر كفاءة نتيجة للتعامل مع الوظائف المرتبطة عن طريق نفس العاملين كما أنها تخضع معا لنفس نظم الرقابة الداخلية .

وعندما يقوم المراجعون بتاسيس عملية مراجعتهم على أساس دورات العمليات يقال أنهم يتبعون مدخل الدورات **A Transaction Cycle** .

بصفة عامة ليس كل المراجعين الذين يستخدموا مدخل دورات العمليات يقسمون المراجعة الى نفس الدورات ، وفى ذلك المؤلف يتم تقسيم عملية المراجعة الى خمسة دورات هى :-

1- دورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

2- دورة الشراء والمدفوعات النقدية .

3- دورة الأجور والأفراد .

4- دورة الإنتاج والتخزين .

5- دورة الإستثمار والتمويل .

يوضح الشكل رقم (4/11) ملخص باليوميات والحسابات ومجموعات العمليات المالية التى يمكن أن تتضمنها كل دورة .

شكل رقم (4/11)

الدفاتر والحسابات ومجموعات العمليات المالية لكل دورة

اليوميات	قائمة المركز المالى	قائمة الدخل
1- دورة المبيعات والمتحصلات : المبيعات والمتحصلات ومرتجعات المبيعات والمسموحات واعدام الديون		
المبيعات	نقدية بالخزينة	المبيعات
المتحصلات النقدية	حسابات المدينين – تجارى	مرتجعات ومسموحات المبيعات
عام	حسابات المدينين – أخرى مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	مصروف الديون المعدومة
2- دورة عمليات الإقتناء والمدفوعات : عمليات الإقتناء والمدفوعات		
المشتريات	نقدية بالخزينة	مصروفات بيعية
المدفوعات النقدية	حسابات الدائنين – تجارى	مصروفات عمومية وادارية (باستثناء مصروف الدين المعدوم ، الإهلاك ، والمرتبات والمصروفات المرتبطة)
عام	ضرائب دخل مؤجلة مصروفات مستحقة أخرى التزامات أخرى مصروفات مدفوعة مقدما مخزون – مواد خام	
3- دورة المرتبات والأفراد : المرتبات		
المرتبات	نقدية بالخزينة	مرتبات وأجور
عام	أجور مستحقة ضرائب أجور مستحقة مخزون مواد تحت التشغيل	ضرائب المرتبات
4- دورة الإنتاج والتخزين : الإنتاج والتخزين		
عام	مخزون – منتجات تامة مخزون – مواد تحت التشغيل	تكلفة المبيعات

مخزون – مواد خام

5- دورة الإستثمار والتمويل : إقتناء واستبعاد أصول ثابتة ، واستثمارات وأسهم وسداد توزيعات الأرباح والقروض .

متحصلات نقدية	نقدية بالخزينة	مصروف الفائدة
مدفوعات نقدية	أوراق الدفع	
عام	حسابات دائنين – فوائد	
	أسهم راس المال	
	راس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية	
	توزيعات مستحقة	
	أرباح محتجزة	
	توزيعات	
	أصول ثابتة	اهلاك
	اهلاك متجمع	
	أصول غير ملموسة	إطفاء
	استثمارات	ايرادات فوائد مكتسبة
	أوراق الدفع	
	حسابات مدينين – فوائد	

دورة المبيعات والمتحصلات Sales and Collections Cycle

وهى تغطى بيع السلع أو الخدمات نقدا أو بالأجل والمتحصلات المرتبطة بحسابات المدينين . وتتضمن مرتجعات ومسموحات المبيعات ، ومصروفات الديون المعدومة والحسابات التالية : المبيعات ، حسابات المدينين ، فحص الديون المشكوك فى تحصيلها وخصم المبيعات ومرتجعات المبيعات والمسموحات . وتتضمن دورة المبيعات ومتحصلاتها أربعة مجموعات من العمليات هى : (1) المبيعات ، (2) المتحصلات ، (3) مرتجعات ومسموحات المبيعات ، (4) اعدام الحسابات المدينة .

دورة الإقتناء والمدفوعات The Acquisions and Payments Cycle

وهــى تســجل شراء السلع والخدمات مع مجموعتين من العمليات : (1) الإقتــناء ، (2) والمدفوعــات . وهــى تتضمن أغلب حسابات المصــروف ، مشــتريات المــواد الخام والإقتناء الذى يسجل كطرف مدين لبعض حسابات الأصول الأخرى .

دورة الأجور والأفراد Payroll and Personnel Cycle

وهــى تغطــى إقتــناء الأنواع المختلفة من العمالة التى تحتاجها الشركة . وتتضــمن تلــك الدورة مصروف المرتبات الخاصة بموظفى البيع والمديرين ، الضــرائب على المرتبات ، وحسابات الإلتزام المرتبطة بالأجور وتتضمن دورة المرتبات والأفراد المرتبطة بأنشطة التصنيع العمالة المستخدمة لإنتاج المخزون .

تتضمن دورة الإنتاج والتخزين **Production and Warehousing** تخزين المواد الخام والمواد التامة عند وصولها فى المنشأة ، تدفقها عند أوقات ملائمة ، تحويل المواد الخام الى مخزون قابل للبيع عن طريق المنشآت الصناعية ، تخزيــن المنتجات تامة الصنع والمقابلة المتتالية للمخزون مع المبيعات كجزء من تكلفة المبيعات ، ويتضمن التخزين حسابات الأصول المرتبطة بالمخزون وتكلفة المبيعات .

دورة الإستثمار والتمويل Investing and Financing Cycle

وتغطــى أنشطة مرتبطة بحقوق الملكية ، وقروض المنشأة والإستثمارات والأصــول الثابتة . ويتضمن الإستثمار إقتناء أصول ثابتة أو الإستغناء عنها

والتصـــرف فيها ، وتشتمل على مصروف الإهلاك المتجمع وإيرادات الفائدة والحســابات المديــنة – فوائد . ويتضمن التمويل الحصول على راس المال وإعادة سداده كما يتضمن مصروف الفائدة والتوزيعات والأرباح المحتجزة .

وعلـــى الـــرغم من أن تلك الدورات تعتبر مستقلة الا أن هناك عديد من عملـــيات الـــتداخل الـــتى تحدث فى الدورات حيث أنها تحدث داخل أنشطة الأعمال . فعلى سبيل المثال فإن النقدية يتم تضمينها داخل كافة أنشطة المنشأة ودوراتها (بإستثناء دورة الإنتاج والتخزين) .

5/4 تحديد تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية

Identifying Management Assertions in the Financial Statements

تعتـــبر التأكـــيدات هى موضوع المراجعة ، حيث عندما يقوم المراجعون بإبداء خدمة الرأى فإنهم يعبرون عن رأيهم عن مدى إمكانية الإعتماد على تأكيد معيـــن والذى يعتبر مسئولية طرف آخر (معد القوائم المالية) ، بالنسبة لمعظم عمليات مراجعة القوائم المالية فإن التأكيد يتمثل فى القوائم المالية التى تعد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وتعتبر الإدارة هى الطرف المسئول عن تلك التأكـــيدات وقد نص إيضاح معايير المراجعة رقم (1) القسم (110) الفقرة (2) على ما يلى :-

يقـــع علـــى عاتق الإدارة مسئولية تبنى سياسات محاسبية سليمة والحفاظ على نظام كاف وفعال للحسابات بغرض حماية الأصول ، ولأغراض تصميم نظـــام رقابة داخلى يساعد فى التأكيد على انتاج قوائم مالية صحيحة . وتعتبر العمليات المالية التى يجب أن يتم عكسها فى الحسابات وفى القوائم المالية هى أمـــور تقع داخل نطاق المعرفة المباشرة ورقابة الإدارة . ومسئولية المراجع

لمثل تلك العمليات المالية مقصورة على توفير تأكيد معقول يتم الحصول عليه من خلال فحصه وإختباره لتلك التأكيدات . وتبعا لذلك فإن عدالة الإيضاحات والتأكيدات Representations الذى يتم تضمينها فى القوائم المالية تعتبر جزء صريح ومتكامل لمسئولية الإدارة .

مـن أجل عمل التأكيد Assertion الخاص بأن القوائم المالية تعرض بعدالة فـى كافـة النواحى الهامة – المركز المالى للمنشأة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، فإن الإدارة تقوم بإجراء عديد من التأكيدات Declarations على سبيل المـثال فى القوائم المالية فإن الإدارة قد تشير الى أن المبيعات الخاصة بالفترة تبلغ 500000 مليون جنيه ، وذلك التأكيد يتضمن فى طياته عدة تأكيدات أخرى على سبيل المثال فإن العمليات المالية للمبيعات قد حدثت بالفعل (أى أنه ليست هـناك أيـة عمليات مبيعات وهمية) ، وأن المبيعات المسجلة قد حدثت خلال الفـترة المحاسـبية ، وفـى واقع الأمر فإن التأكيدات تعتبر مجرد إفتراضات Proposition تتعلق بكل حساب فى القوائم المالية ، ويجب أن يقوم المراجعون بإختبار تلك الإفتراضات عن طريق جمع أدلة الإثبات التى تدعمها أو تدحضها. وقـد بوب إيضاح معايير المراجعة رقم (31) قسم (326) بعنوان أدلة الإثبات Evidential Matter تأكيدات القوائم المالية الى خمسة أنواع هى :-

1- الوجود أو الحدوث Existence (occurrence) .

2- الشمول Completeness .

3- الحقوق والإلتزامات Rights and Obligations .

4- التقويم أو التخصيص Valuation and Allocation .

5- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure .

لذلك يجب على الإدارة أن تقوم بتصميم إجراءاتها للتركيز على تلك التأكيدات المتداخلة والمتشابكة ، ولمزيد من الشرح يفترض أن القوائم المالية لشركة " س " قد تضمنت ما يلى :-

أصول متداولة

نقدية وما فى حكمها (مرفق 1) 9500000 جنيه .

ان تحديد النقدية وما فى حكمها بمبلغ 9500000 جنيه يعنى أن الإدارة تؤكد Assert على ما يلى :-

1- أن مبلغ 9500000 جنيه يمثل فقط النقدية وما فى حكمها فى نهاية السنة المحاسبية (تأكيد الحدوث أو الوجود) .

2- أن المنشأة ليس لديها أى نقدية أخرى أو ما فى حكمها فى نهاية السنة المحاسبية (الشمول) .

3- أن المنشأة تمتلك النقدية وما فى حكمها فى نهاية السنة (الحقوق والإلتزامات) .

4- أن مبلغ 9500000 جنيه هو قيمة النقدية وما فى حكمها فى نهاية السنة ، وأن مقدار النقدية وما فى حكمها يعتبر صحيحا رياضيا (التقويم) .

5- أن المعلومات الخاصة بالنقدية وما فى حكمها متضمنة تبويب النقدية كأصول متداولة فضلا عن وجود إيضاح يصف تلك النقدية يتفق مع متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (العرض والإفصاح) .

وقد تكون التأكيدات اما صريحة أو ضمنية ، حيث تتأسس التأكيدات الأربعة الأولى على إيضاحات صريحة Explicit Statements قامت الإدارة

بعملها فى القوائم المالية ، وحيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن تفصح القوائم المالية عن أى قيود على إستخدام النقدية-إذا كانت موجودة فإن غياب تلك الإيضاحات توحى بأن مثل تلك القيود غير موجودة .

بصفة عامة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة يجب أن يكون المراجعين قادرين على الإعتراف أو بتحديد التأكيدات فى القوائم المالية ، وكما سيتم مناقشته تفصيلا بعد ذلك – فإنه بعد الإعتراف بتأكيد معين فإن المراجع يحدد إجراءات المراجعة المرتبطة بإختيار صحة ذلك التأكيد .

1- تأكيدات الوجود أو الحدوث Existence or Occurrence Assertions

تشير تأكيدات الوجود والحدوث بالنسبة لحسابات الميزانية الى أن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية موجودة بالفعل فى تاريخ محدد – تاريخ الميزانية ذاته . أما بالنسبة لحسابات قائمة الدخل فإن تأكيدات الوجود أو الحدوث تنص على أن الإيرادات والمصروفات قد حدثت أثناء الفترة الزمنية التى تغطيها قائمة الدخل . وفى ظل المثال السابق فإن الإدارة تؤكد على أن حساب النقدية وما فى حكمها موجود بمبلغ 9500000 جنيه موجود ومتاح للبيع فى نهاية السنة . وبالمثال فإن الإدارة تؤكد على أن المبيعات فى قائمة الدخل تمثل المنتجات المباعة أو الخدمات المؤداة للعملاء أثناء فترة زمنية محددة . أيضا فقد تؤكد الإدارة أيضا على أن العمليات المالية التى تم تضمينها فى حساب المبيعات قد حدثت أثناء تلك الفترة المالية .

2- تأكيدات الشمول Completeness Assertions

تنص تأكيدات الشمول على أن القوائم المالية تتضمن كافة العمليات المالية والحسابات التى يجب أن يتم تضمينها ، وفى المثال السابق فإن الإدارة تؤكد على أن النقدية المذكورة هى كافة النقدية وما فى حكمها التى لدى المنشأة . وبالنسبة لأوراق الدفع – فان الإدارة تؤكد على أن القيمة التى تم التقرير عنها فى القوائم المالية تتضمن كافة إلتزامات المنشأة . وبالمثل فإن الإدارة تؤكد على أن قائمة الدخل تعكس كافة المنتجات أو الخدمات المباعة أثناء فترة زمنية محددة وأنه ليس هناك أية عمليات مالية تم إستبعادها . وعندما يقوم المراجعون بإختبار تأكيدات الشمول فإنهم يقومون غالبا بإختبار تدنيه التقييم Test for Understatement ، حيث تتعامل التأكيدات التى تركز على الشمول مع إحتمال أن يتم إستبعاد وحذف البنود التى يجب أن يتم تضمينها فى القوائم المالية ، وعلى النقيض من ذلك فإن تأكيدات الوجود أو الحدوث تتعامل مع إحتمال تضمين بنود يجب ألا يتم تضمينها . ويعتقد كثير من المراجعين بأن تحديد صحة تأكيد الشمول يعتبر أكثر صعوبة من تحديد صحة التأكيدات الأخرى .

3- تأكيدات إستقلال الفترة المالية Cut off Assertion

ويرتبط إستقلال الفترة المالية بكل من تأكيد الوجود أو الحدوث أو تأكيد الشمول ، ويتعلق بما إذا كانت العمليات المالية المنفذة بقرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فى فترة غير صحيحة . حيث قد يتم تسجيل المبيعات الخاصة بأحد المنشآت فى السجلات فى 29 ديسمبر الا أنه قد تم تنفيذها

بالكـــامل حتى 3 يناير . ولاشك أن تسجيل البيع بتلك الطريقة قد يبطل تأكيد الحـــدوث حيث أن البيع لم يحدث أثناء الفترة محل المراجعة ، وبالعكس فإن المبـيعات قـــد يـــتم تنفيذها فى 30 ديسمبر الا أنها لم تسجل حتى 4 يناير ، وتسجيل عملية البيع بتلك الطريقة أيضا قد يضعف من تأكيد الشمول حيث أن البـــيع الـــذى حدث أثناء الفترة محل المراجعة لم يتم تضمينه فى السجلات . بوجـــه عـــام لا تنشـــأ مشاكل تحديد نقطة القطع واستقلال الفترة المالية مع العملـــيات المالـــية التى تحدث على الأقل قبل الأيام العشرة الأخيرة من نهاية الســـنة حيـــث أن مدة عشرة أيام تعتبر فترة كافية نمطيا لإتمام وتسجيل تلك العمليات المالية .

5- تأكيدات التقييم أو التخصيص Valuation and Allocation Assertion

تنص تأكيدات الحقوق والإلتزامات على أنه فى تاريخ معين فإن :-

(1) الأصـــول المســـجلة تمـــثل حقوق للمنشأة ، وأن (2) الإلتزامات هى الـــتزامات على المنشأة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن النقدية البالغة 9500000 جنيه تخص المنشأة ، وبالمثل فعندما تسجل المنشأة عقد التأخير تم رســـملته ، فـــإن الإدارة توفر تأكيد على أن القيم المرسملة للعقود فى الميزانية تمـــثل تكلفـــة حقـــوق المنشأة للأصل المؤجر كما أن إلتزام العقد المناظر يمثل إلـــتزام على المنشأة . وغالبا ما تكون الحقوق والإلتزامات متوفرة ضمنا داخل العملية المالية ، وهذا يعنى أنه عندما يتم تسجيل مبيعات آجلة فإن الإدارة توفر تأكـــيدا علـــى أن المنشأة لديها حق على الأصل المسجل (حسابات المدينين) ، وذلـــك التأكيد غالبا ما يتعلق بملكية الأصول وأحيانا ما يشار اليه بتاكيد التملك

Ownership Assertion . وعــندما يتم تسجيل عملية شراء آجلة ، فإن الإدارة توفر تأكيدا على أن تلك التكلفة تمثل إلتزام على المنشأة .

4- تأكيدات الحقوق والإلتزامات Rights and Obligation Assertions

تقوم الإدارة بعمل عدد من التأكيدات تتعلق بتأكيدات التقييم أو التخصيص لمكونات محددة من القوائم المالية . حيث تشير التأكيدات المتعلقة بالنقدية وما فى حكمها والمبيعات والمشتريات الى أن القيم المحدد لها قد تم تقييمها بشكل صحيح ، ويتم توفير تأكيد بأن الحسابات الأخرى بخلاف النقدية قد تم تسجيلها عــند تكلفــتها التاريخـــية الملائمة . ويتم توفير تأكيد بأن حسابات المدينين المتضمنة فى الميزانية العمومية قد تم تحديدها عند صافى القيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value . وعلى سبيل المثال فإن الإدارة توفر تاكيد على أن النقدية وما فى حكمها قد تم تقييمها بشكل صحيح عند مبلغ 9500000 جنيه . ويــتم الإشــارة ضــمنيا فى تأكيد التقييم والتخصيص أن العمليات الحسابية المرتــبطة بــتحديد القــيم تعتبر دقيقة من الناحية الرياضية . وكثير ما يحدد المراجعون عديد من التأكيدات التى يتعين إختبارها وترتبط بتقييم حساب معين . فعلى سبيل المثال فإن التأكيدات المرتبطة بتقييم المخزون تتضمن : (1) أن تكلفة المخزون قد تم تحديدها بشكل صحيح بإستخدام إفتراض التدفق النقدى المختار عن طريق المنشأة ، (2) وأن المخزون قد تم تقييمه بشكل صحيح بالتكلفة أو بســعر الســوق أيهما أقل ، (3) وأن العمليات الحسابية المرتبطة بتحديد قيمة المخزون تعتبر صحيحة .

6- تأكيدات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure Assertions

تنص تأكيدات العرض والإفصاح على أن مكونات القوائم المالية متضمنة الإيضاحات المتممة لها قد تم تبويبها ووصفها والإفصاح عنها على وجه صحيح . وعن طريق وضع تلك القيم كجزء من الأصول المتداولة فإن الإدارة توفر تأكيدا على أن النقدية متاحة للإستخدام الفورى . أيضا تتضمن تأكيدات العرض والإفصاح تأكيدا على أن القيم قد تم تبويبها بشكل صحيح . فعلى سبيل المثال ففى القوائم المالية التى تتضمن عرض المبيعات المحلية والأجنبية فإن التأكيد الذى توفره الإدارة هو أن المبيعات قد تم تبويبها بشكل صحيح .

إستخدام التأكيدات لتحديد إجراءات المراجعة المؤداة
Using Assertions to Determine the Audit Procedures to Perform

تلعب التأكيدات دورا حيويا وهاما فى عملية المراجعة ، حيث يستخدم المراجعون تلك التأكيدات لتحديد إجراءات المراجعة التى سوف يؤدونها . حيث تمثل إجراءات المراجعة Audit Procedures التصرفات أو الطرق المستخدمة لجمع أدلة إثبات بشأن صحة تأكيدات القوائم المالية . وطبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (53) القسم (316) فإن معظم عمل المراجع يتكون من الحصول على وتقييم أدلة الإثبات المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية . ويجب على المراجع أن يقوم بإختبار صحة كل تأكيد هام ومؤثر على القوائم المالية . فلإختبار التأكيد الخاص بأن حسابات المدينين موجودة على سبيل المثال - فإن المراجع قد يحصل على إقرار مكتوب Written Statement من عميل المنشأة محل المراجعة يقر فيه ويعترف بالإلتزام .

فـــى ظل مدخل المراجعة تأسيسا على المخاطر يتم تحديد تأكيدات القوائم المالـــية وتحديـــد إجراءات المراجعة التى يتم تأديتها لإختبار تلك التأكيدات ، بعـــض المراجعون يضيفون خطوة أخرى لتلك العملية ، حيث بصفة رئيسية يقومـــون بتحديد أهداف عملية المراجعة أو غايتها المرتبطة بكل تأكيد بالقوائم المالية ، وبعد ذلك يحددون إجراءات المراجعة المرتبطة بالوفاء بتلك الأهداف . فعلـــى ســـبيل المثال بالنسبة للتأكيد الخاص بأن كافة حسابات الدائنين قد تم تضـــمينها كالإلـــتزامات (تأكيد الشمول) ، فإن المراجعين يذكرون بأن هدف المراجعة هو تحديد أن كافة حسابات الدائنين قد تم تضمينها فى القوائم المالية . وكمـــثال يوضـــح الشـــكل رقـــم (1/12) ملخص لتأكيدات القوائم المالية الخاصة بالمبيعات التى يتعين إختبارها عن طريق المراجعين .

شكل رقم (1/12)

تأكيدات القوائم المالية المرتبطة بالمبيعات

الوجود أو الحدوث	**: أن المبيعات المسجلة قد تم شحنها فعليا للعملاء .**
الشمول	**: أن كافة عمليات المبيعات التى حدثت قد تم تسجيلها .**
الحقوق والإلتزامات	**: أن المبيعات المسجلة تمثل فقط عمليات المبيعات .**
التقييم أو التخصيص	**: تم إعداد فواتير المبيعات وتم تسجيل المبيعات .**
العرض والإفصاح	**: تـــم عرض المبيعات التى تم تسجيلها والإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .**

تأكيد إستقلال الفترة المالية Cutoff يرتبط ضمنيا بتأكيد الوجود والشمول .

وعند إختبار المراجعين للتأكيدات ، يتعين عليهم تحديد التحريفات المحتملة، ويوضح شكل رقم (4/13) أمثلة على تلك التحريفات الشائعة التى تحدث لكل تأكـــيد والـــتحريفات المحـــددة التى قد تحدث للمبيعات . فعلى سبيل المثال قد

تتضمن المخالفات الخاصة بتأكيدات الحدوث أو الوجود تسجيل عمليات مالية لم تحدث بالفعل . يمكن تعرف المراجع على نوع التحريفات التى يمكن أن تحدث مـن تحديـد إجراءات المراجعة التى ينبغى أن يقوم بتأديتها ، ولإختبار تأكيد الوجـود الخـاص بالمبيعات فان المراجع قد يقوم بأداء إختبارات لتحديد ما إذا كانـت المبـيعات الوهمية قد تم تسجيلها أم لا – مثل تحديد عينة من البنود فى يومية المبيعات الخاصة بأن المنتجات لم يتم شحنها فعلا الى العميل .

شكل رقم (4/13)

تحريفات تأكيدات القوائم المالية

التأكيدات	التحريفات	التحريفات التى قد تحدث فى المبيعات
1- الوجود أو الشمول	تم تسجيل عمليات مالية لم تحدث .	تم تسجيل حسابات وهمية فى حساب العميل .
2- الشمول	لم يتم تسجيل عمليات مالية حدثت بالفعل .	لم يتم تسجيل عملية مبيعات لبضائع تم بيعها وشحنها للعميل بالفعل .
3- الحقوق والإلتزامات	تم تسجيل عمليات مالية لا تمثل حقوقا للمنشأة .	تسجيل عمليات بيع عن بضائع أمانة .
4- التقييم أو التخصيص	تم تقييم عملية مالية بطريقة غير صحيحة .	تم إستخدام أسعار خاطئة للوحدة المباعة عند إعداد فاتورة البيع.
5- العرض والإفصاح	أن العمليات المالية تم تبويبها بشكل خاطئ .	قد يتم تسجيل المبيعات جملة على الرغم من أنها يجب أن تسجل كمبيعات تجزئة .

6/4 تحديد التحريف المقبول لأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات

Assigning Tolerable Misstatement to Account or Glasses of Transactions

لأغـــراض توفـــير إرشـــاد للمراجعين المسئولين عن حسابات معينة أو مجموعـــة معيـــنة مـــن العمليات المالية يتم تقسيم الأهمية النسبية المخططة **Planning Materiality** فـيما بين الحسابات أو مجموعة العمليات . ويطلق علـــى المقـــدار الذى يتم تخصيصه على حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات مصطلح تحريف مقبول **Tolerable Misstatement** .

وللتبســيط يتم شرح عملية تخصيص الأهمية النسبية على الحسابات . وأحد المداخل لتخصيص التحريف المقبول هو تطبيق النسبة المئوية للأهمية النسبية لكل حساب – فإذا ما تأسست الأهمية النسبية على إجمالى الأصول ، فإن نفس النسبة المئوية سيتم تطبيقها على كل حساب بالميزانية العمومية . فـــإذا ما حدد المراجع الأهمية النسبية المخططة بأنها تبلغ 1% من إجمالى الأصول ، فإن المراجع قد يخصص تلك النسبة المئوية على كل حساب كما هـــو موضح فى المدخل الأول بالعمود الأول فى المثال التالى الذى يوضحه الجدول رقم (4/14) :-

الحساب	الرصيد	التحريف المقبول	
		المدخل الأول	المدخل الثانى
النقدية	2000000 جنيه	20000 جنيه	5000 جنيه
الأسهم الحكومية	4000000 جنيه	40000 جنيه	1000 جنيه
حسابات المدينين	7500000 جنيه	75000 جنيه	97000 جنيه
المخزون	5000000 جنيه	50000 جنيه	82000 جنيه
	18500000 جنيه	185000 جنيه	185000 جنيه

مع ذلـك فـإن ذلـك المدخـل يهمل ويتجاهل عاملين أولهما أن بعض الحسابات قد يكون لديها إحتمال تحريف أعلى من الحسابات الأخرى . فإذا ما كانت الإستثمارات الحكومية المشتراة حديثا أوراقا قصيرة الأجل ، فإن إحتمال ذلك التحريف يكون أصغر نسبيا مقارنة بإحتمال تحريف حسابات المدينين أو المخزون ، وثانيهما أن مراجعة الإستثمارات فى الأسهم الحكومية أسهل وأقل تكلفـة من مراجعة حسابات المدينين والمخزون . لذلك فإن تخصيص الأهمية النسـبية على كل حساب كنسبة مئوية موحدة لا يعتبر إجراءا حكيما حيث أنه لا يـدرس إحتمال التحريف أو تكلفة إجراء مراجعة الحساب ، وبدلا من ذلك كمـا هو مبين فى المدخل الثانى يمكن للمراجع تخصيص نسبة مئوية للأهمية أقـل بالنسبة للنقدية والأوراق المالية الحكومية ونسبة أكثر لحسابات المدينين والمخزون حيث تكون فرص حدوث التحريف أعلى .

بوجه عام يحدد المراجعون القيمة التى يجب أن يتم تخصيصها كتحريف مقـبول ومسـموح به عن طريق تقدير إحتمال التحريف فى الحساب أو فى مجموعة العمليات . حيث عادة ما يتم تخصيص تحريف مقبول أقل لحسابات مـثل الـنقدية أو الإسـتثمارات فى الأوراق المالية بسبب أن تكلفة إجراءات المـراجعة لتلك الحسابات عادة ما تكون منخفضة ، فى حين يقوم المراجعون بتخصـيص تحريف مسموح به أعلى لحسابات المدينين والمخزون بسبب أن تكلفـة إجراءات مراجعتها تكون أعلى عادة ، فكلما إرتفع التحريف المسموح بـه كلمـا قل دليل الإثبات الذى يجب على المراجع جمعه والحصول عليه . وفـى تلـك الحالة فإن المراجع يقوم بتغيير تخصيص إجمالى الأهمية النسبية المخططـة . وقـد تـم إتباع ذلك المدخل فى تحديد القيم على الحسابات فى المدخل الثانى كما يوضحه الجدول السابق رقم (4/14) .

7/4 تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد

Assessing Inherent and Control Risk at the Assertion Level

عــند تصميم عملية المراجعة يجب على المراجعين دراسة العوامل التى تؤثــر على مخاطر التحريف الجوهرى عند مستوى القوائم المالية (كما سبق المناقشة) وعند مستوى التأكيد أيضا . وعند أداء عملية المراجعة يجب على المراجعيــن أن يختــبروا صحة تأكيدات القوائم المالية التى ترتبط بمجموعة العمليات أو أرصدة الحسابات والإفصاحات بالقوائم المالية طبقا لما تم إيضاحه سابقا . وعند مستوى التأكيد فإن التحريف يعتبر جوهريا وذو أهمية نسبية إذا ما زاد عن التحريف المقبول المحدد لكل تأكيد وكثيرا ما يطلق تعبير المخاطر عند مستوى التأكيد **Risk at the Assertion Level** على المخاطر الخاصة بأن التأكــيد بالقوائم المالية قد حرف بشكل جوهرى ومؤثر . وحيث أن التأكيدات بالقوائم المالية لا تخضع أو لا تتعرض للتحريف بشكل متكافئ ، ومن ثم فإن مخاطر التحريف تكون أعلى لبعض التأكيدات مقارنة بالتأكيدات الأخرى .

ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة عند مستوى التأكيدات بالقوائم المالية طبقا لإيضــاح معايير المراجعة رقم (47) القسم (312) الفقرة (5) بعنوان مخاطر المراجعة الى ثلاثة مكونات هى :-

1- المخاطر الحتمية Inherent Risk

وهــى قابلــية تأثر أو حساسية تأكيد معينة بالقوائم المالية الى التحريف الجوهرى بإفتراض أنه ليس هناك أى نظم للرقابة الداخلية .

2- مخاطر الرقابة Control Risk

وهى المخاطر الخاصة بأن أحد التحريفات الجوهرية يمكن أن يحدث فى تأكــيد معيــن بالقوائم المالية ولم يتم منعه أو إكتشافه عن طريق نظم الرقابة الداخلية للعميل .

3- مخاطر الإكتشاف Detection Risk

وهى المخاطر الخاصة بأن إجراءات المراجعة لن تكشف التحريف الجوهرى الذى يوجد فى تأكيد معين بالقوائم المالية .

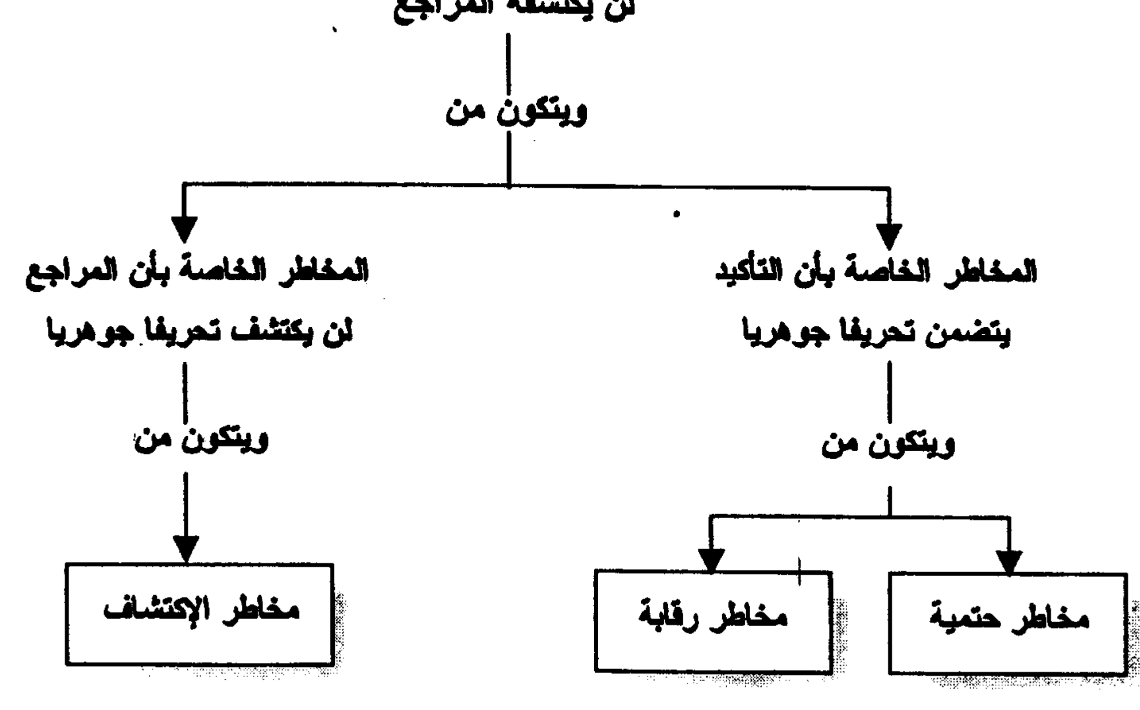
وينص إيضاح معايير المراجعة رقم (39) القسم رقم (350) الفقرة رقم (48) على أن العلاقة بين مخاطر المراجعة ومكوناتها يتم حسابها رياضيا على النحو التالى :-

مخاطر المراجعة = المخاطر الحتمية × مخاطر الرقابة × مخاطر الإكتشاف .

ويوضح الشكل رقم (4/15) العلاقة بين مخاطر المراجعة ومكوناتها .

شكل رقم (4/15)

مخاطر المراجعة المرتبطة بأحد تأكيدات القوائم المالية



وتشكل كل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة المخاطر الخاصة بأن التأكيد قد تم تحريفه بينما تمثل مخاطر الإكتشاف مخاطر أن المراجع لن يكتشف ذلك التحريف ، وتختلف المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عن مخاطر الإكتشاف حيث أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة توجد بشكل مستقل ومنفصل عن عملية مراجعة القوائم المالية . فبالنسبة لعملية مراجعة السنة الحالية لا يمكن للمراجع أن يغير من التحديد الفعلى للمخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، فى حين أنه يتحكم فى مخاطر الإكتشاف عن طريق مقدار أدلة الإثبات التى يقوم بجمعها . ويمكن للمراجعين التأثير على مخاطر الرقابة بالنسبة لعملية المراجعة المستقبلية عن طريق تشجيع العميل على تطبيق تغييرات فى نظام الرقابة الداخلية . أيضا قد تتغير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة المستقبلية بسبب التغيرات فى المنتجات والخدمات أو مجموعة العوامل الأخرى موضع تأثير عميل المراجعة أو بسبب العوامل الإقتصادية أو تلك العوامل المرتبطة بالصناعة خارج تأثير العميل . وسوف يتم مناقشة كل مكون من مكونات المخاطر وكيف يتعامل المراجعون معهم على النحو التالى :-

المخاطر الحتمية Inherent Risk

بإفتراض غياب وجود نظم الرقابة الداخلية المرتبطة فإن بعض التأكيدات تتسم بأنها أكثر عرضة للتحريف الجوهرى عن غيرها من التأكيدات ، حيث تؤثر طبيعة بعض الحسابات أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات بالقوائم المالية على المخاطر الحتمية . على سبيل المثال فإن تقييم إلتزام المعاش يعتبر أكثر عرضة للتحريف مقارنة بتقييم حساب النقدية كما أن الحسابات التى تتضمن عقود التأجير والعملات الأجنبية والتى تتطلب أحكام محاسبية معقدة

وغـير روتينـية مـن المحتمل أن يتم تحريفها بشكل أكثر تزايد مقارنة بتلك الحسـابات المرتـبطة بأحكام روتينية . فعلى سبيل المثال فإن الحسابات التى تتضـمن تقديرات محاسبية من الأرجح أن تتضمن تحريف جوهرى أكثر من تلك الحسابات التى تمثل عمليات مالية فعلية وليست تقديرية .

تكون مخاطر التحريف أعلى بالنسبة لبعض التأكيدات المرتبطة بمجموعة مـن العملـيات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للحساب مقارنة بتأكيدات أخـرى . فعلى سبيل المثال فإن تأكيد الشمول بالنسبة لحسابات الدائنين يعتبر أكـثر إحـتمالا لأن يكون غير صحيحا مقارنة بتأكيد الوجود ، والمنشاة التى ترغب فى جعل قوائمها المالية تظهر بشكل أفضل من حقيقتها تكون في وضع أكـثر احتمالا أن تقوم بتسجيل عمليات المبيعات التى لم تحدث مقارنة بالفشل فـى تسجيل بعض عمليات مبيعاتها . ويمكن القول بأن العمليات المالية التى تتضـمن أحكام محاسبية معقدة وغير روتينية يكون لديها مخاطر حتمية أعلى بالنسبة لتأكيد التقييم .

كمـا تؤثر العوامل الخارجية على المنشأة أيضا على المخاطر الحتمية ، علـى سبيل المثال فإن مخاطر تحريف تأكيد معين مرتبط بتقييم المخزون قد يكـون أعلى بسبب أن التغيرات التكنولوجية التى تؤثر على التقييم قد حدثت داخـل صـناعة العميل . أن المخاطر الحتمية المرتبطة بتقييم معظم حسابات حسـابات الأصول بخلاف النقدية والإستثمارات السائلة يمكن أن تكون أعلى بالنسـبة لأحد المنشآت التى تعمل فى ظل صناعة يحوطها هبوط سريع . هذا ويجـب على المراجع أن يقوم بتقييم المخاطر الحتمية لأحد التأكيدات كجزء أساسى من عملية تخطيط عملية المراجعة .

عوامل المخاطر المحددة عند مستوى القوائم المالية

Risk-Factors Identified at the Financial Statement Level

قد يكون لعوامل المخاطر الفردية المحددة عند مستوى القوائم المالية تأثير جوهريا هاما على مخاطر تحريف التأكيد . على سبيل المثال تحديد أن أمانة ونـــزاهة الإدارة يكـــون موضع شك تعتبر مخاطر عند مستوى القوائم المالية والـــذى قـــد يزيد من المخاطر فى أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات أو الإفصاحات بالقوائم المالية . ودوافع الإدارة للحصول على نتائج جيدة ونقص أمانـــتها أو نزاهتها قد يترتب عليه أن تقوم بالمغالاة فى الإيرادات والأصول والتدنـــيه فـــى تحديد المصروفات والإلتزامات . ولذلك فإن المراجع يجب أن يقوم بإجراء تقييم أعلى للمخاطر الحتمية فى تحريفات تأكيدات الوجود بالنسبة لحســابات الأصول والإيرادات وتأكيدات الشمول بالنسبة لحسابات الإلتزامات والمصـــروفات أكثر مقارنة مما يقوم بعمله إذا ما كانت نزاهة وأمانة الإدارة ليست محل شك .

تعقيد المشاكل المحاسبية وإتجاه الإدارة بخصوصها

Complexity of Accounting Issues and Management's Attitude

عـــندما يواجـــه أحد المراجعين مشاكل محاسبية معقدة أو صعبة تنشأ من الإتجـــاه القـــوى لـــلإدارة بخصـــوص المواقف التى يجب أن يتم أخذها فى الحســبان، فـــإن المراجع غالبا ما يقوم بتقييم المخاطر الحتمية بشكل أكبر . فغالـــبا ما ينتج عن معاملات الأطراف ذوى العلاقة مشاكل محاسبية معقدة ، حيث قد تستخدم تلك المعاملات فى تسجيل مبيعات أو أصول وهمية ، ومن ثم

يجب على المراجع أن يحدد الأطراف المرتبطة بعميل المراجعة لتحديد ما إذا كــان الجوهــر الإقتصادى للمعاملات من الشركة والأطراف المرتبطة قد تم تسجيلها أم لا ، ولتحديد ما إذا كانت الإفصاحات الملائمة قد تم إجرائها أم لا. وتســتلزم مــبادئ المحاسبة المتعارف عليها وصف معاملات الأطراف ذوى العلاقــة ، وتحديــد العلاقة بين العميل والأطراف ذوى العلاقة بالإضافة الى توفير إيضاح عما إذا كانت شروط تلك المعاملات المالية هى ذاتها المرتبطة والمطبقة فى العمليات الأخرى .

العمليات التى تكون صعبة فى مراجعتها

Transaction that are Difficult to Audit

إن وجــود عمليات مالية جوهرية وضخمة يكون من الصعب مراجعتها تجعل المراجع يزيد من تقييم المخاطر الحتمية . على سبيل المثال يفترض أنه طلــب مــن العميل أن يأتى بمستندات من خارج المنشأة لتأييد بعض عمليات المبيعات الجوهرية ، فإذا ما أشار العميل الى أن تلك المستندات غير موجودة حيــث أن تلــك العمليات قام بإجرائها رئيس مجلس إدارة الشركة مع الشركة المشــترية مباشــرة ، مــن هنا يجب على المراجعين تقييم المخاطر الحتمية الخاصة بوجود تحريف أكبر يتعلق بوجود المبيعات .

قابلية وحساسية الأصول للسرقة

يقــوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية أعلى بالنسبة لمجموعة العمليات أو أرصدة الحسابات التى تتضمن أصول يمكن أن يتم سرقتها بسهولة . ان سرقة الأصــول يمكن أن يكون عن طريق العاملين أو أطراف خارجية ، وفى تلك

الحالـــة يقوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية لشمول المخزون بنسبة أكبر عندما يكون مخزون العميل يتكون من بنود ذات قيمة كبيرة مثل المجوهرات .

كفاءة وخبرة موظفى العميل

تعتبر المخاطر أيضا أعلى عندما ينقص موظفى العميل الكفاءة أو الخبرة فـــى أداء مهامهم ، فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بتقييم المخاطر الحتمية عن تقييم حسابات المدينين بدرجة أعلى عندما يكون للشركة مدير إئتمان جديد ينقصه الخبرة فى أداء وظيفته .

نطاق الحكم المطلوب فى تسجيل القيم وتحديد الأرصدة

أن الحسابات التى تتطلب حكم جوهرى عند عمل التقديرات تتضمن مخاطر حتمـــية أعلـــى . علـــى سبيل المثال قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر حتمية لتقييم حســـابات المدينين والمخزون بصورة أعلى بسبب التقديرات المطلوبة لعدم قابلية تحصيل الديون وتقادم المخزون بسبب الصناعة ذات التكنولوجيا المرتفعة .

حجم ومقدار العمليات المالية

قد تتضمن بعض المواقف عدد ضخم من العمليات أو عمليات أو أرصدة تتميز بكبر قيمتها ، فى ظل تلك الأحوال فإن المراجعين سوف يقومون بتقييم المخاطـــر الحتمـــية بشكل أعلى ، بالإضافة لذلك فإنه يقوم بذلك عندما يكون للعمـــيل زيادة واضحة فى عدد العمليات التى تحدث خلال دورة معينة مقارنة بتلك فى الأعوام السابقة .

تعقيد العمليات الحسابية التى تؤثر على أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات المالية

ويتطلب ذلك زيادة المخاطر أو الحتمية ، على سبيل المثال العمليات التى تتطلب إجراء حسابات لتحديد القيمة الحالية مثل إطفاء أرصدة القروض طويلة الأجل يتضمن مخاطر حتمية مرتفعة .

مخاطر الرقابة Control Risk

يعتبر رئيس مجلس إدارة الشركة ومديريها والموظفين الرئيسيين بالشركة مسئولين عن تحديد نظام رقابة داخلية – وهو يعبر عن نظام مصمم لتوفير تأكيد معقول بإمكانية الإعتماد على التقارير المالية للشركة . وتتمثل الأهمية الرئيسية للمراجع فى نظام الرقابة الداخلية فى مقدرته على منع حدوث التحريفات الهامة فى تأكيدات القوائم المالية أو فى إكتشافها .

وسوف يتم لاحقا مناقشة مكونات هيكل الرقابة الداخلية والجوانب الهامة له وكيف يمكن أن يؤثر على صحة تأكيدات القوائم المالية وكيف يمكن للمراجع من تقييم المخاطر المرتبطة به فى منع أو إكتشاف حدوث أى تحريف جوهرى فى كل تأكيد من التأكيدات .

مخاطر الإكتشاف Detection Risk

يتحكم المراجع فى مخاطر الإكتشاف ، ومخاطر الإكتشاف تعتبر دالة فى فعالية الإجراءات التى يؤديها المراجع لإختبار أى تأكيد من التأكيدات . وتوجد تلك المخاطر حيث يمكن للمراجعين أن يقوموا :-

1- إستخدام إجراءات مراجعة غير ملائمة .

2- سوء تطبيق إجراءات المراجعة .

3- سوء فهم نتائج عملية المراجعة .

4- إختبار عملية فحص تقل عن 100% من أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات المالية .

وعادة ما يقوم المراجعون بتدنيه آثار المشكلات الثلاثة الأولى عن طريق تخطـيط عمليـة المراجعة بشكل ملائم والإشراف السليم على مهام المراجعة بالإضافة الى الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة الأداء .

وكما سبق الإشارة فإن هناك عديد من الأسباب والعوامل التى تمنع بوجه عام من أداء عمليات فحص للحسابات والعمليات بنسبة 100% ، ولذلك يجب على المراجعين قبول بعض من مخاطر الإكتشاف .

فـبعد تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتأكيد معين يقرر المراجع تحديـد مستوى مخاطر الإكتشاف الذى يجعل مخاطر المراجعة عند المستوى المـنخفض ، وبعد ذلك يقرر المراجع مزيج أدلة إثبات المراجعة الذي سيكون ضـروريا لتخفيض مخاطر الإكتشاف (وبالتالى مخاطر المراجعة) الى أقل مستوى يمكن قبوله . وذلك المزيج يتضمن ثلاثة مكونات هى طبيعة وتوقيت ونطـاق إختـبارات عملية المراجعة ، وعندما يتم تقييم تلك المكونات الثلاثة لأدلة الإثبات فإن المراجع يجب أن يأخذ فى حسبانه علاقات التكلفة والعائد .

الطبيعة Nature – ما هى الإجراءات التى يتم إستخدامها
What Procedure to Use

عادة ما يكون أمام المراجع تشكيلة من إجراءات المراجعة التى يختار من بيـنها للـتحقق مـن صـحة تأكيدات المراجعة ، فعند تحديد الوجود المادى للمخزون (تأكيد الوجود) فإن المراجع قد يقوم بالفحص المادى للمخزون أو

قــد يقوم بفحص الفواتير والمستندات الملغاة التى توثق عملية الإقتناء . يجب أن يقــرر المــراجع إذن إجراءات المراجعة التى يتعين أن يستخدمها – وهذا يعــنى أنـــه يجب أن يحدد طبيعة إختبار المراجعة والتى تعتمد على درجة ما تنــتجه من أدلة إثبات صالحة (فعالة وملائمة) أى أدلة الإثبات الموضوعية والخالية من التحيز .

النطاق Extent – كم عدد البنود التى يتعين إختبارها

How Many Item to Test

بعــد تقرير المراجع أداء إجراءات مراجعة معينة يجب أن يقرر المراجع كــم عــدد البــنود الــتى يتعين إختبارها – أو بعبارة أخرى نطاق إختبارات المراجعة ، فعلى سبيل المثال لأغراض المصادقة على حسابات المدينين يجب أن يقــرر المراجع ما إذا كان يقوم بالمصادقة على كافة حسابات العملاء أو عينة فقط من حسابات العملاء . فإذا قام بالمصادقة على الأخيرة فإنه يجب أن يقرر كم عدد البنود التى يتعين إختيار عينة منها .

ولاشــك أن أحــد الخصــائص الأربعة لأدلة إثبات وهى درجة الإقناع Persuasiveness تــتأثر بحجــم العيــنة ، فكلمــا زاد عدد البنود التى يختار المراجع عينات منها ، كلما زادت درجة الإقتناع بأدلة إثبات المراجعة .

وبعد تحديد إجراءات المراجعة وحجم العينة الملائم فإن المراجع يجب أن يحــدد البــنود محل الإختبار ، فعلى سبيل المثال إذا كان 100% من إجمالى مجتمع حسابات المدينين يتعين أن يتم المصادقة عنها ، فإن المراجع يجب أن يقــرر أيــا من نسبة 100% من البنود التى سوف يتم إختيارها ، بوجه عام يجب على المراجع أن يختار البنود التى يتوقع أن تكون ممثلة للمجتمع .

التوقيت Timing – متى يتم إستخدام إجراء المراجعة When to Use the Procedure

يجــب علــى المراجع بعد تحديد طبيعة ونطاق إختبار المراجعة أن يقوم بإتخاذ القرار الخاص فمتى يتم أداء إجراءات المراجعة ؟ ، وغالبا ما يتم أداء إجــراءات المــراجعة بفترة معينة بعد نهاية السنة المحاسبية ، ومع ذلك في بعــض الحالات فإنها قد يتم أدائها أثناء السنة محل الفحص . بصفة عامة فإن إمكانــية الإعــتماد علــى دلــيل إثبات المراجع يزيد كلما تم أداء إختبارات المراجعة فى تاريخ قريب من نهاية تلك السنة .

مزيج أدلة إثبات المراجعة The Audit Evidence Mix

قد يقوم المراجع بتعديل طبيعة نطاق وتوقيت إختبارات المراجعة من أجل تخفــيض كــل من مخاطر الإكتشاف ومخاطر المراجعة الى المستويات التى يمكــن قــبولها بالإضافة الى تحقيق مستوى التأكيد المرغوب فيه Desired Assurance Level . يوضــح الشكل رقم (4/16) كيف يمكن للمراجع أن يقــوم بتنويع تلك المكونات الثلاثة لتحقيق نفس المستوى من التأكيد عند أداء مهمــة المــراجعة . حيث يتضح من ذلك الشكل أن المراجع (أ) يعتمد على التوقيــت الذى يقوم على مجموعة من إختبارات المراجعة ذات عدد ملائم من البنود فى ظل وقت مناسب . وعلى النقيض من ذلك فإن المراجع (ب) يعتمد علــى تدنــيه إجراءات التوقيت (على سبيل المثال أداء إجراءات معينة قبل نهايــة الســنة المالية) ويعتمد أكثر على طبيعة ونطاق إختبارات المراجعة ، وعلــى الرغم من أن المراجع (ب) قد خفض من إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجعة من خلال التوقيت إلا أن المراجع قد زاد من إمكانية الإعتماد

علـــى دليل إثبات المراجعة عن طريق تحسين طبيعة ونطاق إختبارات عملية المراجعة . فى المجمل فإن المراجع (ب) قد حقق نفس مستوى التأكد كما فعل المراجع (أ) .

شكل رقم (4/16)

تعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات المراجعة

بهدف تحقيق مستوى التأكيد المرغوب فيه

8/4 إستخدام نموذج مخاطر المراجعة فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة

Using the Audit Risk Model to Determine the Nature, Timing and Extent of Audit Procedures

يتمثل نموذج مخاطر المراجعة فى المعادلة التالية :-

مخاطر المراجعة = المخاطر الحتمية × مخاطر الرقابة × مخاطر الإكتشاف

Detection Risk x Control Risk x Inherent Risk = Audit Risk

(DR) x (CR) x (IR) = (AR)

يستخدم المراجعون تلك تلك العلاقة التى يطلق عليها نموذج مخاطر المراجعة **Audit Risk Model** لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة بغرض إدارة مخاطر المراجعة والتحكم والرقابة فيها . ويستخدم بعض المراجعين فعليا تقييمات رقمية للمخاطر فى حين البعض الآخر يستخدم تقييم عام مثل تقييم مرتفع ومتوسط ومنخفض .

تتمثل الخطوة الأولى كما هو موضح فى الشكل رقم (4/17) فى تخطيط مخاطر المراجعة لكل تأكيد بالقوائم المالية ، يشار الى ذلك المقدار بمخاطر المراجعة المخططة **Planned Audit Risk** ، ويقوم المراجع بتخطيط مخاطر المراجعة لكل تأكيد بالقوائم المالية حتى يكون قادرا على التعبير عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة بمستوى منخفض ملائم لمخاطر المراجعة . وفى الخطوة الثانية يجب أن يقوم المراجع بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لكل تأكيد .

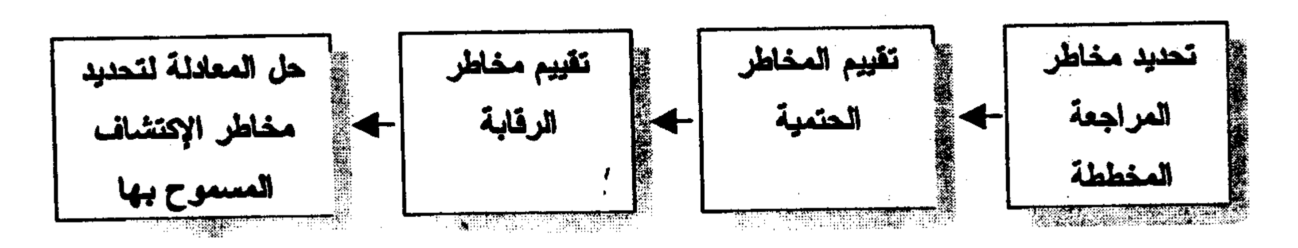
وحيث أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة بوجه عام لن تتغير جوهريا أثناء عملية المراجعة ، فإن المراجعين يقومون بحل المعادلة بإستخدام مخاطر

مراجعة مخططة ، ومخاطر حتمية مقيمة ومخاطر رقابة مقيمة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها لكل تأكيد . ويطلق على ذلك المقدار من المخاطر الذى يمكن أن يسمح به المراجع لأحد التأكيدات بمخاطر الإكتشاف المسموح بها Allowable Detection Risk ، ان مقدار أدلة الإثبات الذى يجب على المراجع جمعه يختلف عكسيا مع مخاطر الإكتشاف المسموج بها ، وكلما إنخفضت مخاطر الإكتشاف المسموح بها كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوب جمعها .

شكل رقم (4/17)

إستخدام نموذج مخاطر المراجعة

فى تحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها



وفيما بعد سوف يتم إدخال إجراءات المراجعة ومناقشة كيف يمكن للمراجعين تعديل إجراءات المراجعة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة عن طريق تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق تلك الإجراءات .

بوجه عام يخطط المراجعون مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية تأسيسا على حكمهم المهنى وإرشادات مكتب المراجعة القانوني حتى يتم حصر وتحديد مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض .

وكأحد الأساليب المفيدة أن يتم تخطيط مخاطر المراجعة عند كل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية بشكل يتساوى مع مخاطر المراجعة المخطط عند مستوى القوائم المالية .

وحتى يتم تخطيط مخاطر المراجعة المرتبط بكل تأكيد فى القوائم المالية ، يقوم المراجع بتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها بإستخدام أحد مدخلين على النحو التالى :-

1- فى ظل المدخل الأول يقوم المراجع بتحديد مخاطر مراجعة مخططة رقمية لتقييم تقدير رقمى للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة . وبعد ذلك يقوم بإستخدام نموذج مخاطر المراجعة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها عن طريق حل المعادلة ، بعد ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتخطيط إختبارات مراجعة للحفاظ على مخاطر الإكتشاف عند أو أقل من المستوى المسموح به .

وللإيضاح يفترض أن أحد المراجعين يوافق على قبول نسبة 5% نسبة مخاطر بأن وجود المبيعات سيتم تحريفه جوهريا بعد إتمام عملية مراجعة الشركة مخل المراجعة . وتأسيسا على خبرته الماضية مع الشركة وفهمه للظروف الحالية وتقييمه لمخاطر الرقابة فقد قام بتقييم المخاطر الحتمية عند مستوى 60% ومخاطر الرقابة عند مستوى 40% . وبإستخدام معادلة مخاطر المراجعة يمكن تحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها على النحو التالى :-

$$\text{مخاطر الإكتشاف المسموح بها} = \frac{\text{مخاطر المراجعة المخططة}}{\text{المخاطر الحتمية المقيمة} \times \text{مخاطر الرقابة المقيمة}}$$

$$\frac{\text{(AR) Planned Audit Risk}}{\text{Assessed Inherent Risk (IR)} \times \text{Assessed Control Risk (CR)}} = \text{Allowable Detection Risk (DR)}$$

$$\frac{0.05}{0.4 \times 0.6} = DR$$

= 0.208 أو 21% (تقريبا) .

وقد قام المراجع بتخطيط إجراءات المراجعة بالطريقة التى لا تجعل مخاطر الإكتشاف المسموح بها لا تزيد عن 21% ، بكلمات أخرى فإن المراجع يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية بدرجة تجعل مخاطر الفشل فى إكتشاف أى تحريف جوهرى منخفضا ، وفى سبيل ذلك يمكن للمراجع أن يدير مخاطر الإكتشاف عن طريق إدارة طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات المراجعة .

وكطريقة بديلة لإستخدام المعادلات الرقمية لمخاطر المراجعة المخططة ، والمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، يستخدم بعض المراجعين طريقة توزيعات مرتفع ومتوسط ومنخفض ، وحيث أن معظم المراجعين متحفظين عند إجراء تقييماتهم ، بعبارة أخرى فإن المراجعين يقومون بتقييم المخاطر الحتمية خلال مدى يتراوح ما بين منخفض ومتوسط ويحددون المخاطر فى المستوى المتوسط . يوضح الشكل رقم (4/18) أربعة مواقف مختلفة لشرح كيف يمكن للمراجع إستخدام مستويات المخاطر المنخفضة والمرتفعة والمتوسطة لتحديد مخاطر الإكتشاف المسموح بها .

يفترض ذلك الشكل أنه حيث أن المراجع يقوم بتخفيض المخاطر الشاملة للمراجعة ، فإنه يحتاج أن تكون مخاطر المراجعة المخططة لكافة التأكيدات

منخفضة . ففى ظل الموقف (أ) فإن المراجع قام بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند المستوى المرتفع ، لذلك فإن المراجع يجب أن يخطط مخاطر إكتشاف مسموح بها عند المستوى المنخفض والتى تستلزم منه أن يجمع مقدار أكبر من أدلة الإثبات . أما فى ظل الموقف (ب) فإنه قام بتقييم تأكيدات القوائم المالية بحيث يكون لها مخاطر حتمية متوسطة وأن مخاطر الرقابة ترتبط بالتأكيد عند مستوى مخاطر متوسطة . ونتيجة لذلك فإن مخاطر الإكتشاف المسموح بها يجب أن تكون منخفضة . أما فى ظل الموقف (جـ) فإن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة قد تم تقييمها عند مستوى منخفض ، وكنتيجة لذلك فإن المراجع خطط مخاطر إكتشاف مسموح بها عند مستوى مرتفع والتى تتطلب منه أن يقوم بجمع مقدار أقل من أدلة الإثبات ، وأخيرا ففى ظل الموقف (ء) تم تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى مرتفع وتم تقييم مخاطر الرقابة عند المستوى المنخفض ، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يقوم بتخطيط مخاطر الإكتشاف المسموح بها عند مستوى متوسط والتى تتطلب منه أن يقوم بالحصول على مقدار متوسط من أدلة إثبات المراجعة .

شكل رقم (4/18)

العلاقة بين مخاطر المراجعة المخططة ، والمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف المسموح بها

الموقف	مخاطر المراجعة المخططة	المخاطر الحتمية المقيمة	مخاطر الرقابة المقيمة	مخاطر الإكتشاف المسموح بها
أ	منخفضة	مرتفعة	مرتفعة	منخفضة
ب	منخفضة	متوسطة	متوسطة	منخفضة
جـ	منخفضة	منخفضة	منخفضة	مرتفعة
ء	منخفضة	مرتفعة	منخفضة	متوسطة

فـــإذا ما قام المراجع بتخطيط مستوى يمكن قبوله لمخاطر المراجعة وقام بتغيـــير تقيـــيمه للمخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، فإن مخاطر الإكتشاف المسموح بها يمكن أن تتغير أيضا .

فعلـــى ســـبيل المثال يفترض أن المراجع قد خطط سابقا أن يقبل مستوى مـــنخفض مـــن مخاطـــر المراجعة وقام بإجراء تقييم مبدئي للمخاطر الحتمية ومخاطـــر الـــرقابة فـــإذا ما ترتب على نتيجة التقييم لمخاطر الرقابة أن يقوم المـــراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى مرتفع فإنه يجب عندئذ أن يخفض مســـتوى مخاطر الإكتشاف المسموح به . وبالنسبة لمستوى مخاطر المراجعة القائم فإن التغيرات في مخاطر الإكتشاف المسموح بها سيكون له علاقة عكسية للتغيرات في المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة .

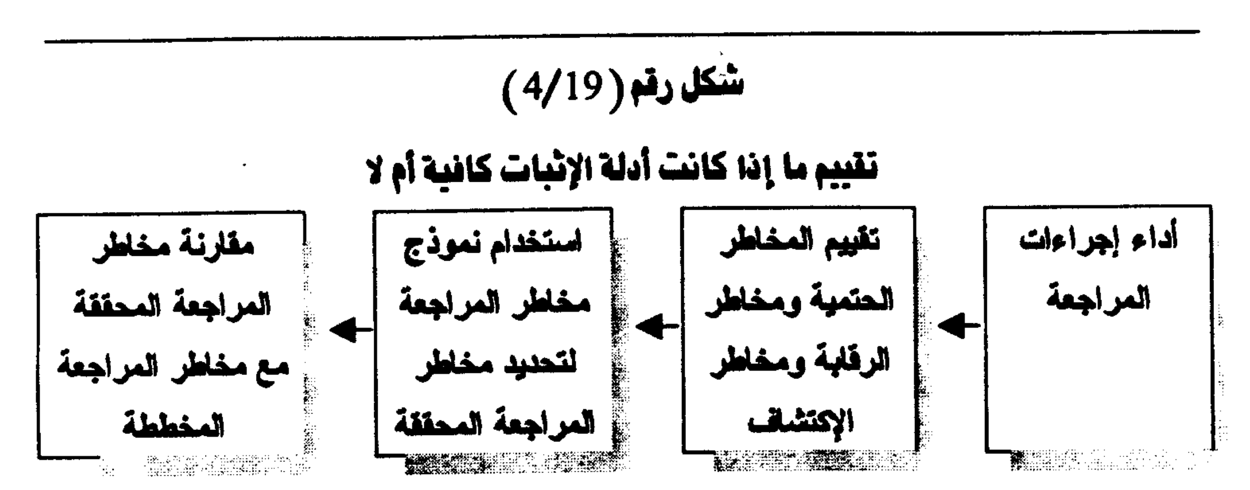
وعـــندما يقـــوم المـــراجع بتخطيط مستوى منخفض لمخاطر الإكتشاف المسموح بها ، فإنه يجب أن يقوم بجمع أدلة إثبات إضافية . على سبيل المثال إذا ما خطط المراجع مستوى منخفض للمخاطر ، فإنه قد يقوم بأداء إجراءات محـــددة علـــى عينات أكبر للعمليات المالية أو أداء إجراءات مراجعة إضافية على العينة .

وبعـــد مـــا يقـــوم المراجع بجمع أدلة إثبات بخصوص تأكيد من تأكيدات القوائـــم المالية كما هو موضح بالشكل رقم (4/19) فإنه يمكنه أن يستخدم نموذج مخاطر المراجعة لتقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات التى تم جمعها تعتبر كافـــية أم لا . ويمكـــن للمـــراجع أن يقوم بتقييم المخاطر الحتمية ، ومخاطر الـــرقابة ومخاطر الإكتشاف تأسيسا على إجراءات المراجعة التى قام بأدائها . وبعد ذلك يمكن للمراجع أن يستخدم نموذج مخاطر المراجعة لحساب مخاطر المراجعة المحققة . وبعد ذلك يقوم المراجع بمقارنة مخاطر المراجعة المحققة

مع مخاطر المراجعة المخططة ، وعندما تكون مخاطر المراجعة المحققة أكبر أو مساوية لمخاطر المراجعة المخططة ، عندئذ يجب أن يقوم المراجع بتجميع أدلة إثبات كافية لذلك التأكيد .

شكل رقم (4/19)

تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية أم لا



الفصل الخامس

جمع وتقييم وتوثيق
أدلة إثبات المراجعة

الفصل الخامس

جمع وتقييم وتوثيق أدلة إثبات المراجعة

Gathering , Evaluating and Documenting Audit Evidence

مقدمه :

تم التأكيد في الفصول السابقة على أن الهدف الشامل لعملية المراجعة يتمثل في التعبير عن رأى المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن الموقف المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (معايير المحاسبة) ، ولأغراض التعبير عن ذلك الرأى يجب أن يقوم المراجع بتخفيض مستوى المخاطر المرتبطة بأن تلك القوائم تحتوى على تحريف جوهرى لأقل درجة يمكن قبولها .

يرتبط المراجع الذى يقوم بأداء تلك المهمة بالتقرير عما إذا كانت البيانات الممثلة للنشاط الإقتصادى (والتي يعبر عنها بمعلومات محاسبية) تتطابق مع المعايير المقررة (مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها) .

وقد تم الإشارة في الفصل السابق بأن المراجع يقوم أولا بتحديد التأكيدات المرتبطة بكل مكون جوهرى (ذو أهمية نسبية) في القوائم المالية ودراسة مخاطر التحريف الجوهرى (ذو الأهمية النسبية) المرتبطة بكل تأكيد . بعد ذلك يقوم المراجع بتحديد أهداف المراجعة المرتبطة بتلك التأكيدات ، ومتى تم تحديد تلك الأهداف يقوم المراجع بتصميم إجراءات مراجعة محددة سوف تنتج أدلة إثبات كافية وصالحة تتيح للمراجع تكوين رأيه عن القوائم المالية ، تلك

الإجراءات تعتبر خطوات أو أنشطة مصممة لجمع أنواع محددة من أدلة إثبات المراجعة . وتعتبر تلك العملية المرتبطة بجمع وتقييم أدلة الإثبات لإختبار صحة تأكيدات القوائم المالية بهدف توفير الأساس المعقول لإبداء الرأى في القوائم المالية هى جوهر **Essence** عملية المراجعة ، وبعد تحديد تلك الإجراءات يتعين أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة ونتائجها .

يهتم هذا الفصل بشكل رئيسى بدراسة كيفية تصميم إجراءات المراجعة التى تهدف الى جمع أدلة إثبات المراجعة وكيفية تقييمها وكيفية توثيقها في ملفات تعرف بأوراق العمل . ولتحقيق ذلك الهدف يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التالية :-

1/5 تحديد إجراءات جمع أدلة إثبات المراجعة .

2/5 طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات .

3/5 قرارات جمع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها بإختبارات المراجعة .

4/5 دراسة العلاقة بين تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة الإثبات وأساليب وإجراءات المراجعة .

5/5 توثيق أدلة إثبات المراجعة في أوراق العمل .

1/5 تحديد إجراءات جمع أدلة إثبات المراجعة

Describing the Evidence-Gathering Process

تمثل إجراءات المراجعة الطرق أو التصرفات التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات بهدف تحديد صحة تأكيدات القوائم المالية . حيث يستلزم المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى لمعايير المراجعة المتعارف عليها ضرورة الحصول على أدلة إثبات مراجعة صالحة وكافية عن طريق ربعة إجراءات أساسية هى : الفحص Inspection والملاحظة Observation ، الإستفسارات Inquiries بالإضافة الى المصادقات Confirmation بهدف تقديم أساس معقول لإبداء الرأى بخصوص القوائم المالية محل الفحص ، وفيما يلى الإجراءات المختلفة التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات :-

1/1/5 الفحص Inspection

يعرف الفحص Inspection بأنه عبارة عن فحص المعدات والآلات وغيرها من الأصول الخاصة بالعميل بالإضافة الى فحص المستندات المرتبطة بها ، وعادة ما يطبق المراجعون أربعة أساليب مختلفة للتفتيش هى الفحص المادى للأصول ، وفحص المستندات والسجلات ، وإختبارات الدقة الحسابية بالإضافة الى الإجراءات التحليلية .

1- الفحص المادى للأصول Physical Examination of Assets

يعبر الفحص المادى Physical Examination عن فحص الأصول الملموسة ، حيث يقوم المراجع بالفحص المادى للأصول الثابتة بهدف التحقق

مباشرة من وجودها ، وحالتها المادية وكميتها وملائمة وصفها . ويعتبر العد أو الحصر Counting هو أحد أنواع الفحص المادى بإعتباره يحدد الكمية المادية ، فعلـــى سبيل المثال يقوم المراجعون بعد النقدية النثرية لتحديد مقدار النقدية في الخزيـــنة فـــي تاريخ معين بغرض الحصول على دليل إثبات بشأن وجود تلك النقدية . أيضا يتضمن الفحص المادى معاينة Witness وجود ألة جديدة وحصر Counting الإستثمارات في الأوراق المالية .

2- فحص المستندات والسجلات

Examination of Documents and Records

يقـــوم المـــراجعون بفحص المستندات والسجلات المعدة عن طريق عميل المـــراجعة أو عـــن طريق طرف ثالث وتتضمن المستندات الداخلية **Internal Documents** الـــتى يتم إعدادها بمعرفة العميل فواتير البيع للمنتجات المباعة ، تقارير الإستلام عن البضائع المستلمة وإيصالات وحوافظ إيداع البنك . وكنوع أخـــر من المستندات الداخلية التى يقوم المراجع بفحصها بصفة عامة المطابقات ومذكرات التسوية **Reconciliations** التى يعدها العميل مثل مذكرة تسوية البنك **Bank Reconciliation** ، بيـــنما تتضـــمن المســـتندات الخارجـــية **External Documents** التى يعدها الغير من الطرف الثالث أوامر شراء العملاء للحصول على البضائع من عميل المراجعة وفواتير مبيعات الموردين للمنتجات المشتراة عن طريق العميل .

يوفر النظام المحاسبى للعميل مسار العمليات المالية **Trail of Transactions** الـــذى يمكن أن يتبعه المراجع عند جمع أدلة الإثبات من المستندات والسجلات ، وعـــندما يقـــوم المراجع بذلك يقال عليه أنه يتتبع مسار عملية المراجعة **Audit**

وقـد يقـوم المـراجع بإبتداء عملية التتبع أما من القوائم المالية والإرتداد Trail للدفاتـر والسجلات حتى المستندات المؤيدة ، أو أما من المستندات وخلال الدفاتر والإسـتمرار الـى القوائم المالية . ويعتبر الفحص المستندى Vouching والتتبع Tracing مـن إجـراءات المراجعة التى يتم أداؤها بشكل شائع لأغراض فحص المستندات والسجلات .

ويتمـثل الفحـص المستندى Vouching في فحص المستندات التى تخدم كأسـاس لتسجيل العمليات المالية ، ويبدأ الفحص المستندى عادة بالعملية المالية المسجلة ثم مطابقتها بالمستندات . وكمثال على الفحص المستندى عملية الفحص الـتى تـتم علـى الشيكات الملغاة وفاتورة البائع وتقرير الإستلام وأمر الشراء للمدفوعـات النقدية في يومية المدفوعات النقدية . ويحصل المراجع الذى يقوم بـالفحص المسـتندى للعملية على دليل إثبات يؤكد على حدوث العملية المالية بـالفعل . وعند أداء الفحص المستندى يجب على المراجع أن يكون حذر تجاه المسـتندات المفقودة . فإذا لم يستطيع العميل أن يجد مستندات الشحن التى تؤيد وتدعـم عملية البيع المسجلة في دفتر يومية المبيعات فإن تلك العملية قد تكون مصـطنعة أو وهمـية . ويجب أن يدرس المراجع أيضا ما إذا كانت البيانات الموجودة على المستندات تشير الى أن العملية قد تم تبويبها بشكل صحيح .

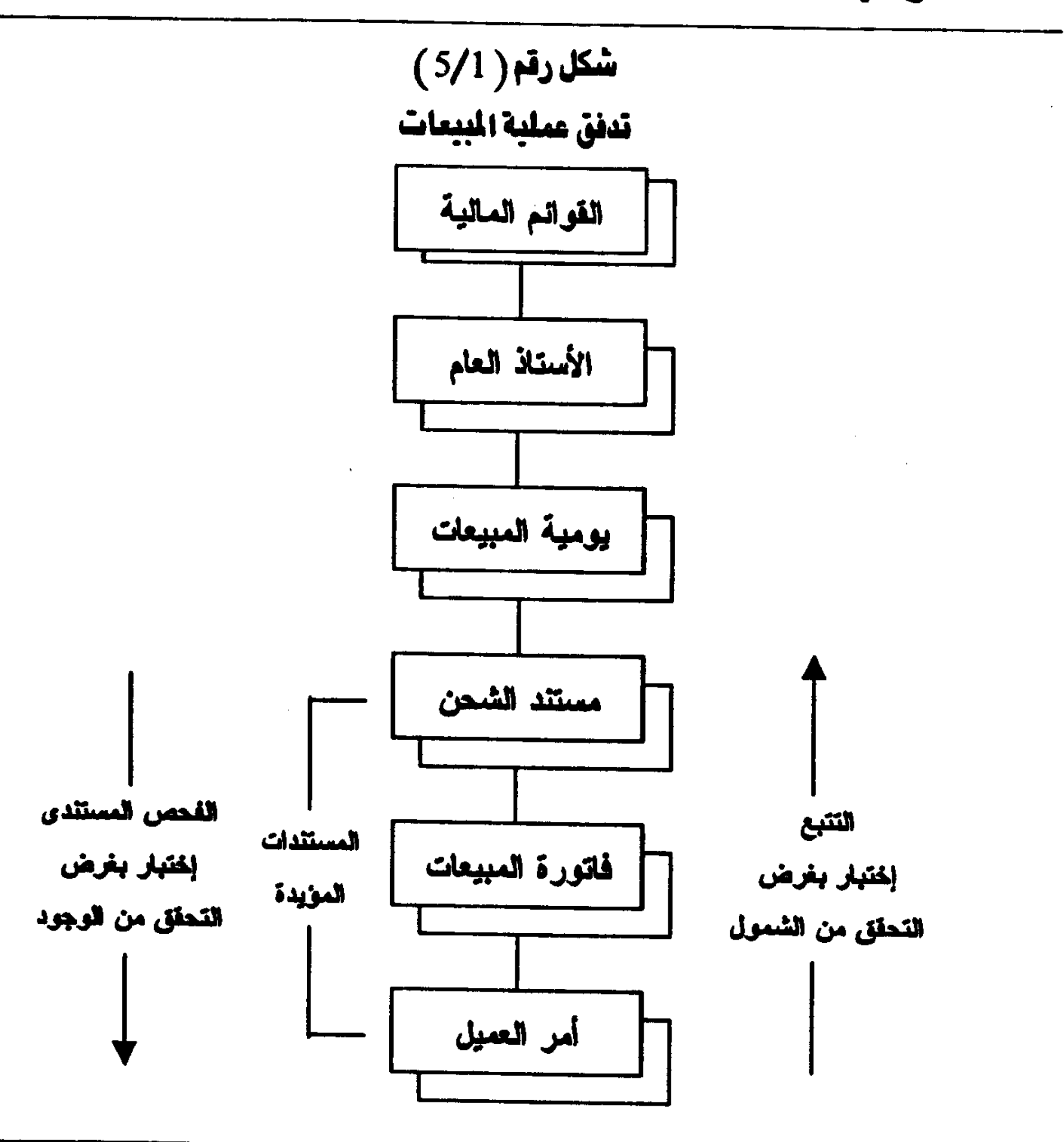
أما التتبع Tracing فهو عبارة عن تحديد ما إذا كانت المستندات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح في السجلات المحاسبية . فعلى سبيل المثال يتم أداء عملـية المـراجعة عـن طـريق إختيار مستندات الشحن وتتبعها حتى فاتورة المبـيعات الملائمة حتى القيد الملائم في يومية المبيعات وأخيرا حتى حسابات الأسـتاذ الفرعية لحسابات المدينين . ويحصل المراجع عن طريق التتبع على دلـيل إثبات بأن تسجيل العملية المالية قد كان كاملا وشاملا . وعند أداء عملية

تتبع للعمليات المالية يجب على المراجع أن يكون حذر تجاه العمليات التى لم يتم تسجيلها في الدفاتر ، على سبيل المثال إذا ما وجد المراجع أمر عميل أو فاتورة مبـــيعات أو مستند شحن ولم يجد العملية المالية مسجلة بيومية المبيعات من ثم يعتبر تسجيل تلك العملية غير كاملا .

يوضح الشكل رقم (5/1) التدفقات المتعارضة للفحص المستندى والتتبع ، بوجـــه عـــام يساعد الفحص المستندى على تحديد تأكيدات الوجود بينما تساعد عملية التتبع في تحديد تأكيدات الشمول .

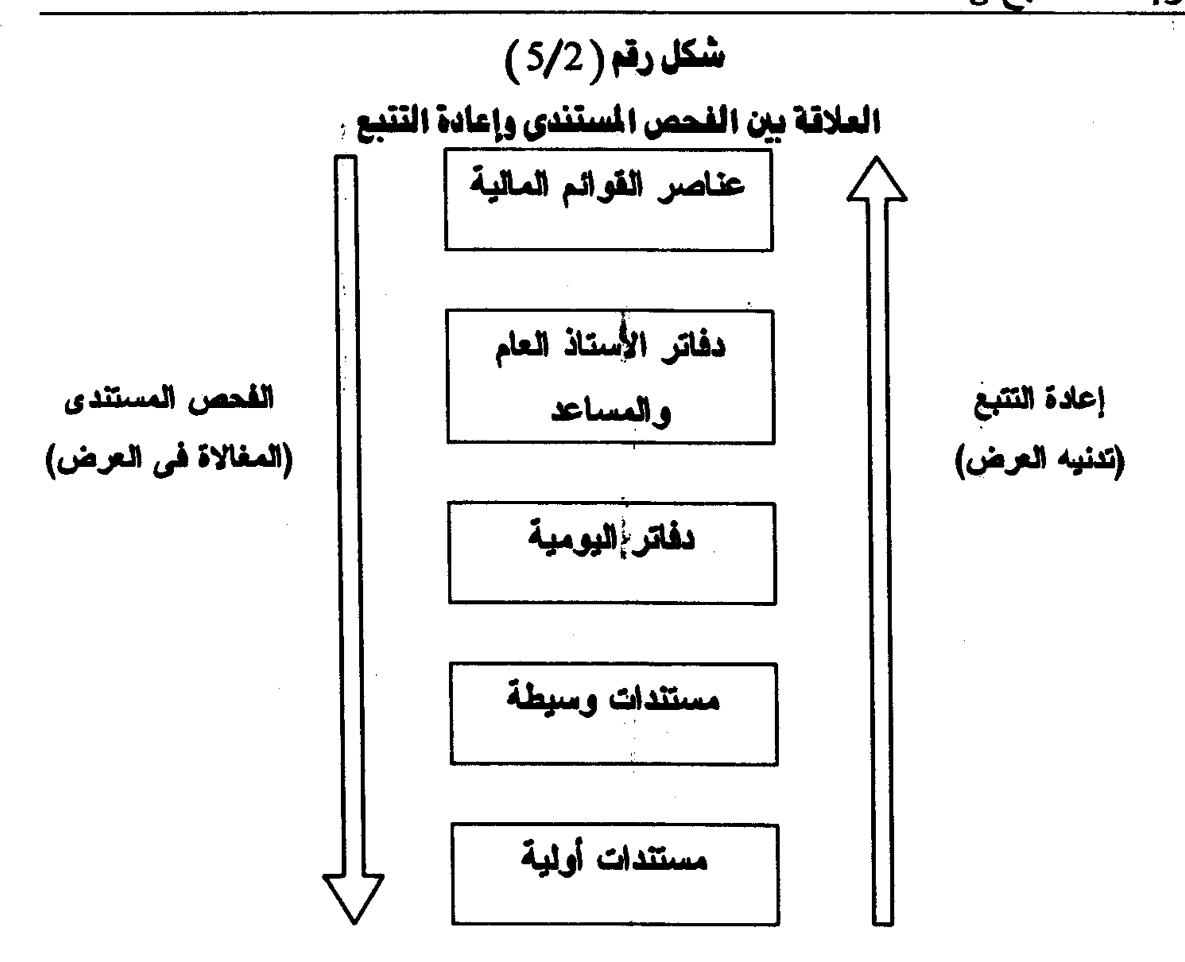
شكل رقم (5/1)

تدفق عملية المبيعات



يقوم المراجعون أيضا بفحص المستندات من أجل الحصول على دليل إثبات بشـــأن التأكيدات الأخرى ، على سبيل المثال يفحص المراجعون فواتير البائعين عند قيامهم بإختبار تأكيد التقييم المرتبط بالمخزون ، أيضا قد يفحص المراجعون فواتـــير الـــبائع لـــتحديد ما إذا كان العميل قد حصل على الحقوق الملائمة لملكية البضـــاعة ، وعـــن طريق فحص فواتير البائع أيضا يمكن لهم تحديد ما إذا كانت الإلـــتزامات قد تم عرضها بشكل صحيح وتم الإفصاح عنها بشكل كافى أم لا . علـــى سبيل المثال قد يفحص المراجعون تلك الفواتير لتحديد أن حسابات الدائنين الخاصة بالأطراف ذوى العلاقة قد تم الإفصاح عنها بشكل ملائم .

يوضـــح الشـــكل رقم (5/2) العلاقة بين الفحص المستندى **Vouching** وإعادة التتبع **Retracing** :-



فعند مراجعة أرصدة القوائم المالية فإن المراجع قد يسلك مسارا عكسيا أو خلفـيا للنظام المحاسبى ، أى يبدأ بالقوائم المالية فالدفاتر المحاسبية ثم أخيرا المستندات الأصلية أو المعلومات الموثوق فيها ، ومن ثم فسوف يشار الى هذا بعملـية الفحـص المسـتندى ، كمـا سوف يتم الإشارة الى هذه السلسلة من الخطـوات (دفاتـر الأستاذ ، دفاتر اليوميات ، المستندات) بمسار المراجعة Audit Trail ، ويسـتخدم الفحص المستندى غالبا كأسلوب عندما يكون هناك حاجة لإكتشاف المغالاة في عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

وقـد يحدد المراجع المستندات الموثوق فيها أو التى يمكن الإعتماد عليها ثـم السـعى الى التحقق من أنها قد قيدت بالسجلات ، ومن ثم التحقق من أن أثرها قد ظهر إما بالقوائم المالية نفسها أو في الملاحظات والمرفقات ، وعادة مـا يطلق على هذا السلوك الأمامى أى في نفس مسار المحاسبة خلال مسار المراجعة – التتبع أو إعادة التتبع – وعادة ما يستخدم هذا الإتجاه في المراجعة لإكتشاف تدنيه عرض أرصدة معينة بالقوائم المالية .

بالإضـافة الـى عمليتى الفحص المستندى والتتبع التى فيهما يتم مطابقة المسـتندات بتلك المستندات الأخرى أو بالسجلات ، يقوم المراجعون بفحص المستندات والسجلات والإطلاع عليهما والبحث عن الحقيقة أو الحقائق . فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص عينة من أوامر الشحن لتحديد ما إذا كان قـد تـم التأشير على المستند عن طريق قسم الإئتمان بما يفيد موافقتها . وقد يتطلـب إجراء المراجعة ضرورة الإطلاع على سجلات محاضر إجتماعات الشـركة (مجلـس الإدارة أو الجمعـية العامة) عن السنة أو الإطلاع على إتفاقيات وعقود الإستئجار لعميل المراجعة .

3- إختبارات الدقة الحسابية Mathematical Accuracy Tests

وتتمثل تلك الإختبارات في إجراءات الضبط والتدقيق التى تؤدى عن طريق الآخرين ،على سبيل المثال التحقق من العمليات الحسابية وفحص البيانات ، وأحيانا ما يتم الإشارة الى إختبارات الدقة المحاسبية بإجراءات إعادة الأداء **Reporformance Procedures** على سبيل المثال إعادة تدقيق أو حساب الإجماليات فى قائمة حسابات الدائنين .

يقوم المراجعون بأداء عدة إختبارات للدقة الحسابية ، حيث قد يتم التحقق من الدقة الحسابية لكافة حسابات الدائنين الموجودة في دفاتر الأستاذ المساعدة، ومقارنتها بتلك المحددة في كشوف حسابات الدائنين في القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة . وقد يتم مقارنة القيم الموجودة في فاتورة المبيعات مع تلك القيم المسجلة في يومية المبيعات . وكأحد الأمثلة الأخرى مطابقة عملية الجمع **Footing** التى تتضمن إعادة تدقيق عمليات جمع عمود من الأرقام ومثل ذلك الموجود بدفتر يومية المتحصلات النقدية وذلك التحقق من الدقة الحسابية للدفتر، كذلك قد يقوم المراجع بإعادة تدقيق الإجماليات لمجموعة من الأعمدة التى يجب أن تتوازن ويطلق على تلك العملية بالمطابقة العكسية **Cross Footing** ، وكأحد الطرق الأخرى لإختبار الدقة الحسابية التى يؤديها المراجع على مستندات العميل هى تدقيق عمليات الضرب **Checking Extensions** . على سبيل المثال العمليات الحسابية للسعر فى الكمية على ضوء عينة من الفواتير .

4- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعبر أداء الإجراءات التحليلية عن مقارنة العلاقات الموجودة بين البيانات لأغراض تحديد معقولية القيم المسجلة . وتلك البيانات يمكن أن تكون مالية أو غير مالية ، بيانات تتعلق بالعميل أو مرتبطة بصناعته . وقد تكون بيانات العميل مشتقة من السنوات السابقة أو من الموازنات أو من السنة الحالية . يوضح الشكل رقم (5/3) أمثلة على الإجراءات التحليلية التى تتضمن عمليات المقارنة .

شكل رقم (5/3)

الإجراءات التحليلية التى تتضمن المقارنات

الإجراء التحليلى	أمثلة
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المرتبطة بالسنوات السابقة .	- مقارنة مرتبات العاملين لتلك السنة مع مرتباتهم في السنة السابقة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع البيانات المتوقعة .	- مقارنة تكلفة المبيعات الفعلية مع تكلفة المبيعات المقررة بالموازنة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع العلاقات المعروفة أو القابلة للتنبؤ بها .	- مقارنة مصروف العمولة لموظفى البيع مع المبيعات المسجلة مضروبة في معدل العمولة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات الصناعة .	- مقارنة نسبة مجمل ربح العميل مع متوسطات الصناعة .
- مقارنة المعلومات المالية الحالية مع المعلومات غير المالية الحالية .	- مقارنة عدد ساعات العمل مع مصروف العمالة .

تقوم الإجراءات التحليلية على فلسفة مؤداها أن العلاقات الواضحة Plausible Data الموجودة بين البيانات يمكن توقع أن تستمر ما لم تحدث ظروف تؤدى الى تغيرات فيها ، وتتضمن تلك الظروف وجود عمليات مالية غير عادية أو أحداث غير عادية أو تغيرات محاسبية هامة أو تغيرات في الأعمال أو وجود أخطاء أو مخالفات بالإضافة الى وجود أحداث عشوائية تصادفية . وعلى سبيل المثال عندما تتغير الظروف الإقتصادية فإن مبيعات الشركة قد تختلف عن تلك المناظرة في الفترة السابقة . وعندما تشير الإجراءات التحليلية الى وجود تقلبات جوهرية هامة في البيانات يتعين على المراجع التحرى عن أسباب تلك التقلبات ودراستها وفحصها .

ويعتبر كل من الفحص الإنتقادى Scanning والفحص الحسابى Computing نوعين شائعين للإجراءات التحليلية :-

أ- الفحص الإنتقادى Scanning

ويعنى فحص المستند أو السجل بغرض تحديد البنود غير العادية ، ويعتبر ذلك الفحص شائعا بشكل خاص في إكتشاف البنود غير القابلة للملاحظة بسبب حجمها أو عمرها ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بالفحص الإنتقادى لمجموعة من حسابات المدينين لأغراض البحث عن الأرصدة كبيرة العمر أو الضخمة في القيمة .

وقد يطلق على ذلك الفحص الإنتقادى أحيانا التمحيص Scrutinizing ، فعلى سبيل المثال قد يتطلب برنامج المراجعة من المراجع ضرورة فحص وتمحيص الأرصدة غير العادية والكبيرة لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وتتبع هذه الأرصدة حتى المستندات الأصلية ، ومثل ذلك الفحص

الإنـــتقادى على الرغم من أنه يمثل دليل إثبات مباشر في حد ذاته – غالبا ما يلفـــت نظـــر المراجع وإهتمامه الى تلك الأمور غير العادية ، والتي تتطلب إجراءات مراجعة أخرى كالإستفسار والفحص المستندى .

ب- الفحص الحسابى Computing

يقـــوم المراجع بالفحص الحسابى بالتدقيق في العملية الحسابية على سبيل المـــثال عـــندما يقـــوم بحساب تقديرى لمصروف العمولة عن طريق ضرب المبيعات المسجلة الموجودة في دفتر الأستاذ العام في معدلات العمولات . بعد ذلـــك يقوم المراجع بمقارنة ذلك التقدير مع مصروف العمولة كما هو مسجل فى دفتر الأستاذ العام .

تســـتخدم إجـــراءات إعادة العملية الحسابية لتوفير دليل إثبات يهدف الى التحقق من أرصدة الحسابات المحددة بناء على عمليات حسابية ، وذلك الدليل يطلـــق عليه أحيانا دليل حسابى حيث يوفر قرينة على تحقق أهداف المراجعة المرتـــبطة بالتقيـــيم وصحة وشرعية العمليات المالية . ويتم القيام بالمراجعة الحســـابية عـــند إختـــبار تفاصيل أرصدة بعض الحسابات كالإهلاك والديون المعدومة والمستحقات والمقدمات ، فعند إستخدام المراجع ورقة العمل المعدة عن طريق العميل فإن أول إجراء يجب أداته بواسطة المراجع هو إعادة الجمع للـــتحقق من أن الإجماليات تتفق مع التفاصيل الواردة بها ، وغالبا ما يقترن ذلـــك الإجراء – توفيق العملية الحسابية – بأساليب جمع أدلة الإثبات الأخرى لفحص المستندات والمصادقات .

وقد يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية للأسباب التالية :-

1- المساعدة في تخطيط مهمة المراجعة .

2- جمع أدلة إثبات أثناء أداء مهمة المراجعة .

3- المساعدة في الفحص العام قبل أن يتم إصدار الرأى في عملية المراجعة .

ويستلزم إيضاح معايير المراجعة رقم (56) القسم (329) أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط وعند تقييم نتائج عملية المراجعة والتوصل الى استنتاج بشأنها .

يجب أن يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة بصفة رئيسية لتحديد المجالات التى تتطلب جذب إنتباههم ولتعزيز فهمهم بأنشطة وأعمال العميل بالإضافة للأحداث التى حدثت منذ عملية المراجعة الأخيرة . على سبيل المثال فإن مجرد حدوث زيادة في نسبة مجمل ربح العميل (بدون وجود مبرر كافى) يشير الى مجال معين يتطلب تركيز إضافى من المراجع ، وتلعب الإجراءات التحليلية دورا هاما عند جمع أدلة الإثبات حيث تساعد في تحقيق صحة التأكيدات بالقوائم المالية ، ويتم أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص العام لنتائج عملية المراجعة بعد إتمام كافة إجراءات المراجعة وذلك للتأكد من أن المراجع لم يهمل أى أمر هام مؤثر .

توفر الإجراءات التحليلية دليل إثبات بشأن معقولية تأكيدات القوائم المالية سواء لرصيد حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات . وتعتمد في ذلك على إستخدام نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، حيث أن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين البيانات المسجلة بدفاتر العميل ، لهذا فإن الخطأ في حساب ما سوف يسبب دائما خطأ في حساب آخر ، فعلى سبيل المثال فإن المغالاة في قيمة المخزون أخر الفترة سوف يؤدى حتما الى تدنيه تكلفة

البضـــاعة المباعة ، وبالتالى يؤدى الى المغالاة في صافى الدخل - وبالطبع فإن هناك عناصر أخرى عديدة يمكن أن توضح مثل هذه العلاقات المنطقية ، ولذلــك فإن المراجع بإستطاعته أن يدرك خلال الإجراءات التحليلية مثل هذه العلاقـــات ، كمـــا أنـــه يجب أن يكون يقظا عند إكتشاف تلك الأرصدة غير العاديـــة، ومـــن بين تلك العلاقات المتداخلة بين البيانات المسجلة والمبيعات وحســـابات المدينيـــن ، والنقدية وحساباتها المدينة ، أوراق القبض وإيرادات الفوائـــير ، حســـابات المدينيـــن والديون المعدومة ، الإستثمارات وإيرادات الإســـتثمارات ، المخـــزون وتكلفـــة المبـــيعات ، الأصول الثابتة ومصروف الإســـتهلاك ، حســـابات الدائنيـــن والمخزون والمشتريات ، الفائدة المستحقة ومصروف الفائدة ، صافى الدخل ومصروف ضرائب الدخل وضرائب الدخل المستحقة ، مصروف التأمين والأصول الثابتة ، مصروفات الأتعاب القضائية والإلتزامات المحتملة وأوراق الدفع ومصروف الفائدة .

إستخدام الإجراءات التحليلية في نموذج مخاطر المراجعة

أوضـــح الفصل السابق نموذج مخاطر المراجعة وكيف يمكن للمراجعين إســـتخدام مكوناته في إدارة المخاطر لأغراض تحديد نطاق إختبارات التحقق الأساسية ، وفى هذا الجزء يتم دراسة كيف يتم إدخال الإجراءات التحليلية في ذلك النموذج .

بصفة عامة لنموذج الإكتشاف Detection Risk (DR) مكونين رئيسيين هما:-

- مخاطر الإجراءات التحليلية Risk of Analytical Procedures (AP) .
- مخاطـــر إختـــبارات الـــتحقق الأخرى (وقد يطلق عليها بإختبارات التفاصيل) Risk of Details Tests .

وحيـــث أن مخاطـــر هذيـــن المكونين قد يفشلان في إكتشاف التحريفات الجوهرية التى تحدث ولم يتم إكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية ، كما أن مخاطـــر إختـــبارات التفاصـــيل سوف تفشل في إكتشاف تلك التحريفات الجوهرية التى تحدث ولم يتم إكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية . في ضـــوء ذلـــك يتم تحديد مخاطر إختبارات التفاصيل المسموح بها على النحو التالى :-

المخاطر المسموح بها لإختبار التفاصيل TD = مخاطر عملية المراجعة (AR) / [المخاطر الحتمية (AR) × مخاطر الرقابة (CR) × مخاطر الإجراءات التحليلية (AP)]

وبافـــتراض أن المراجع يخطط في قبول نسبة 5% كمخاطر للمراجعة ، وقد قـــام بتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة على التوالى بنحو 20% (أو 0.20) 60% ، وقـــدر أن مخاطر الإجراءات التحليلية بنحو 75% ، من ثم يمكن تحديد المخاطر المسموح بها لإختبارات التفاصيل على النحو التالى :-

$$TD = \frac{0.05}{0.75 \times 0.60 \times 0.20} = 0.56$$

فـــإذا ما كانت مخاطر المراجعة التى قبلها المراجع 5% ، فإنه يجب أن يحافظ علـــى المخاطـــر المســـموح بهـــا لإختبارات التفاصيل لتكون 56% (مخاطر أن إختبارات التحقق الأخرى للمراجع تفشل في إكتشاف وجود تحريف جوهرى)[1] .

---

[1] عند تحديد حجم العينة إحصائيا يجب على المراجعين تحديد مخاطر الفشل في إكتشاف التحريفات، لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد احمد لطفى ، دراسات متقدمة في المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000

2/1/5 الملاحظة Observation

تعـرف الملاحظـة بأنهـا عـبارة عن المراقبة Watching والمشاهدة Witnessing للأنشـطة أو الأحداث أو أدلة إثبات التى تشير الى الإجراءات الـتى يتعين إتباعها . فعلى سبيل المثال قد يراقب المراجع أحد العاملين عند أدائـه لمهمـته لأغـراض تحديـد مدى إتباعه لسياسات الشركة . كذلك فإن ملاحظة موظفى العميل عند جرد المخزون يخبر المراجع بالإجراءات التى تم إتـباعها لحصـر ذلك المخزون . وتعتبر الجولات والزيارات Touring في المصنع مظهر آخر من الملاحظة التى تمكن المراجع من تحديد مدى الإلتزام بإجـراءات عميل المراجعة ، وحالة المخزون ، وصيانة المعدات والأجهزة . أيضـا قـد يلاحظ المراجع الأفراد عند أدائهم للمهام المخصصة لهم من أجل تحديد مدى وجود الفصل في الواجبات والمسئوليات بين العاملين .

تخـتلف الملاحظـة عن الفحص المادى ، حيث يتضمن الفحص المادى اشـراف المـراجع على جرد الأصول أو فحصها (على سبيل المثال النقدية والمخـزون والآلات والمعدات) ، بينما تركز الملاحظة على أنشطة العميل بغرض فهم من الذين يقوم بأدائها وكيف ومتى يمكن أدائها .

وتعـد الملاحظـة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات ، حيث أن معظـم العناصر الملموسة يمكن ملاحظتها ، ويستخدم المراجع ذلك الإجراء غالـبا في تحقيق وإستيفاء أهداف المراجعة المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية (الرقابة الداخلية) والوجود ، وذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل ، حيث على سبيل المثال تتطلب إختبارات التحقق من الإلـتزام بالسياسات المتعلقة بصحة وشرعية العمليات من المراجع ضرورة

ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا ، أما بالنسبة للإختــيارات الأساسية فإن المراجع يجب أن يلاحظ العديد من أصول العميل الملموســة للتحقق من وجودها ، ومقابلة أو مقارنة هذا بما هو مسجل بدفاتر العميل . كما أن المراجع يلاحظ عملية جرد العميل الفعلى للمخزون ثم يقارن بعضــا مــن هذا الجرد أو الحصر مع كشوف الجرد التفصيلية للعميل ، كما يمكن للمراجع التحقق من وجود الأراضى والمبانى والآلات وتأييده من خلال الملاحظة .

الإستفسار Inquiry

وتعــبر عن طلب المراجع المعلومات من موظفى العميل ، بعبارة أخرى هى عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة الى العاملين حول جانب من جوانب نشــاط العميل ، والإستفسارات تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة بدءا من التخطيط التمهيدى للعملية الى الإختبارات النهائية لأرصدة الحســابات . وقد يكون الطلب والرد عليه إما مكتوبا أو شفويا ، فإذا ما كان شفويا يجب على المراجع أن يكتب مذكرة تلخص المناقشة ويجب أن يضمنها أوراق عمل المراجعة .

تستلزم معايير المراجعة أن يحصل المراجع على إقرارات مكتوبة Written Representations من إدارة الشركة بخصوص حسابات معينة أو مواقف عامة ، وكمــثال على ذلك حصول المراجع على إقرارات من الإدارة على حساب محدد بــأن المخــزون قد تم تقييمة عند صافى القيمة القابلة للتحقق ، كذلك تقدم الإدارة إقــرارا عاما للمراجع يفيد أنها ستتيح له كافة دفاترها وسجلاتها المالية وستقدم له أية بيانات أو إيضاحات أخرى يطلبها ويراها ملائمة لعملية المراجعة .

وقد أكدت معايير المراجعة على صحة وشرعية أدلة الإثبات الشفهية ، إلا أنها حذرت المراجع من أن يعتبر تلك الأدلة بديلا للأساليب الأخرى التى توفر أدلـــة إثـــبات مباشرة وأكثر جدارة ، كما تم التأكيد على ضرورة تضمين تلك الإجابـــات الشـــفهية بخطـــاب إقرار الإدارة . ويفيد هذا الإقرار في تخفيض إحـــتمال سوء الفهم بخصوص هذه المزاعم أو الإجابات ، كما يؤكد من ناحية أخـــرى على مسئولية الإدارة الأساسية عن البيانات الواردة بالقوائم المالية ، ويتضـــمن هـــذا الإقرار كافة مزاعم العميل المتعلقة بالقوائم المالية التى منها مســئولية الإدارة عـــن عدالة عرض القوائم المالية ، وتوفير كافة السجلات المالية وما يتعلق بها من بيانات متاحة للمراجع ، وأن القوائم المالية على حد علـــم الإدارة لا تتضمن أية أخطاء أو مخالفات جوهرية ، وأن الشركة تلتزم بالترتيبات التعاقدية المتعلقة بمهمة المراجعة ، والإفصاح عن كافة المعلومات المرتـــبطة بالعملـــيات المالـــية التى تمت مع طرف ذو علاقة مع الشركة ، والإفصاح عن كافة الأمور المحتملة كالإلتزامات والخسائر أو التصرفات غير القانونية التى نمت الى علم الإدارة قد أبلغت الى المراجع وأفصح عنها بشكل مناسب ، بالإضافة الى الإفصاح عن كافة الأحداث التالية على تاريخ الميزانية والمتعلقة بالقوائم المالية موضع المراجعة بشكل ملائم .

المصادقات Confirmation

تعبر المصادقات عن عملية الحصول على إخطار كتابى يقدم عن طريق الغـــير مـــن الطـــرف الثالـــث كنتيجة الطلب المقدم للحصول على معلومات بخصـــوص تأكيدات القوائم المالية وتقييمه ، ويمكن أن يتضمن الرد معلومات بخصوص عمليات مالية معينة أو علاقات أو أرصدة ، على سبيل المثال بناء

علـــى طلـــب المـــراجع قد تطلب الشركة محل المراجعة من عميلها أن يقوم بالمصـــادقة مباشرة الى المراجع على رصيد حساب مدين عند تاريخ محدد . يوضح الشكل رقم (5/4) مجموعة من المغلومات التى يتم المصادقة عليها كثيرا عن طريق الغير من الطرف الثالث .

شكل رقم (5/4)

المعلومات التى يتم المصادقة عليها

المعلومات محل المصادقة	الغير من الطرف الثالث
الأصول	
- النقدية	البنك
- حسابات المدينين	العميل
- أوراق القبض	العميل
- المخزون المودع كأمانة	وكلاء المخازن
- لمخزون محتفظ به في مخازن الإستيداع	مخازن الإستيداع
الخصوم أو الإلتزامات	
- حسابات الدائنين	الدائنين والموردين
- أوراق الدفع	المقرضين
- أوراق دفع مرهونة	المقرض
- قروض سندات	الوصى أو الأمين
- التزامات طارئة عرضية	المحامى أو البنك
حقوق الملكية	
الأسهم المصدرة	هيئة التسجيل

أن طلـــب المصـــادقة قـــد لا ينتج أى دليل إثبات إذا ما لم يقم الغير من الطرف الثالث Third Party بإرسال الرد عليها . تتضمن عملية المصادقة ما يلى :-

(1) إختيار البنود التى يتم المصادقة عليها .

(2) تصميم طلب للمصادقة .

(3) إرسال طلب المصادقة الى الغير .

(4) الحصول على رد على طلب المصادقة .

(5) تقييم المعلومات المقدمة من الغير من الطرف الثالث .

وعندما يقوم الغير من الطرف الثالث بالرد على طلب المصادقة فإن قيمة تلك المصادقة تعتمد على مدى تأهيل وإستقلال الطرف الثالث ، وعادة ما يتم إرسال المصادقة الى طرف ثالث حيادى ، ومع ذلك ففى ظل ظروف معينة قد يـــتم إرسال طلبات المصادقة الى طرف ذوى علاقة Related Parties والتي قد تكون أو لا تكون حيادية .

للتأكـــيد علـــى جودة الردود على طلب المصادقة يجب إن يحكم المراجع ويراقـــب عملية طلب المصادقة عن طريق إختيار البنود التى يتعين المصادقة علـــيها ، وإعداد أو الإشراف على إعداد طلبات المصادقة بما في ذلك تحديد العناويـــن المرســـلة الـــيها بالإضافة الى إرسالهم بالبريد الموصى عليه بعلم الوصـــول . ويجـــب أن يـــتم إعادة الرد على طلب المصادقات مباشرة الى المراجع .

بصفة عامة فإن طلب المصادقة يتكون من أربعة أجزاء رئيسية هى :-

1- إيضاح بأن الإدارة تقوم بطلب المعلومات كجزء من عملية المراجعة .

2- طلب بأن يقوم الطرف الثالث بتقديم معلومات محددة .

3- طلــب بــأن يقوم الطرف الثالث بإعادة طلب المصادقة مباشرة الى المراجع .

4- توقيع العميل بتفويض الطرف الثالث بأن يلتزم بالطلب .

يــنص إيضاح معايير المراجعة رقم (67) قسم رقم (330) الفقرة (34) بعنوان المصادقات **Confirmation** بأن المصادقة على حسابات المدينين يعتبر إجــراء مــراجعة مقــبول بوجــه عام ، ويفترض أن دليل الإثبات الذى يتم الحصــول عليه من الطرف الثالث سوف يوفر دليل إثبات ذو جودة أعلى من ذلــك المــتاح الحصــول علــيه من داخل المنشأة . ويتوقع أن يقوم المراجع بالمصادقة على حسابات المدينين إلا إذا كانت غير جوهرية أو غير هامة أو أن إســتخدامها سيكون غير فعالا ، أو أن مستوى المخاطر المقيمة المشتركة للمخاطــر الحتمــية ومخاطــر الرقابة بالإضافة الى مخاطر الإكتشاف سوف تخفــض مــن مخاطــر المراجعة الى أقل مستوى مقبول بدون إستخدام تلك المصادقات .

يســتخدم المــراجعون نوعين من طلبات المصادقة ، إحداهما يطلق عليه بالمصـــادقة الموجبة **Positive Confirmation** والتي يطلب فيها من الطرف الثالـــث أن يقوم بالرد بغض النظر عما إذا كانت المعلومات صحيحة أم غير صــحيحة . يوضح الشكل رقم (5/5) نموذج للمصادقة الإيجابية لحسابات المدينين .

شكل رقم (5/5)

مصادقة إيجابية لحسابات المدينين

اسم الشركة :

السادة المحترمين / ....

بالإرتباط بالفحص العادى لمراجعينا لقوائمنا المالية ، برجاء إرسال مصادقة الى مراجعينا مباشرة (اسم مكتب المراجعة وعنوانه) تفيد قيمة مديونيتكم لنا والتي تظهرها دفاترنا سجلاتنا في 31 ديسمبر عام .... بمقدار .... جنيه .

إذا كان ذلك مقدار المديونية المذكورة بعاليه يتفق مع سجلاتكم في نفس التاريخ ، برجاء وضع علامة بالإيجاب في المكان المحدد أدناه وإعادة إرسال الخطاب مباشرة الى مراجعينا في المظروف المرفق .

أما إذا كان ذلك المقدار المذكور بعاليه لا يتفق مع سجلاتكم في نفس التاريخ ، برجاء ذكر المبلغ الموضح في سجلاتكم (أو تحديد أى معلومات يمكن أن تساعد على تسوية الفرق) وإرساله مباشرة الى مراجعينا في المظروف المرفق .

شاكرين صدق تعاونكم ، ، ،

وتفضلوا بقبول وافر الإحترام ، ، ،

توقيع ....

المدير المالى

الرصيد المذكور بعاليه يعتبر صحيح في 31 ديسمبر عام ....

الرصيد المذكور بعاليه يعتبر غير صحيحا حيث .... (تبيان وشرح أية فروق)

(تحديد وظيفة ومركز الذى قام بالتوقيع)

التاريخ .... التوقيع ....

ونظرا لطبيعة طلب المصادقات الإيجابى فانه يجب على المراجع أن يتابع كافة الطلبات الإيجابية التى لم يرد له ردا عنها ، وعند إستخدام هذا النوع من المصادقات فإن المراجع يتوقع الحصول على قدر من المصادقات من الأطراف الخارجية ، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الأطراف الخارجية توافق على المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا ، بالطبع فإن تلك المصادقات الإيجابية تستخدم للتحقق من أرصدة العناصر الهامة نسبيا من وسط مجتمع مراجعة محدود نسبيا ، أو عندما يتضح من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أن هناك مخاطر وإحتمال كبير بوجود أخطاء أو مخالفات في الأرصدة المطلوب حصول مصادقات عنها ، وبصفة عامة فإن طلبات المصادقات الإيجابية تستخدم عادة في التحقق من العناصر التالية : أرصدة البنك ، الأوراق المالية المتداولة ، حسابات المدينين الكبيرة أو المشكوك فيها ، بنود المخزون بمستودعات الشركات العامة للتخزين ، الأوراق التجارية مثل أوراق القبض طويلة وقصيرة الأجل ، أسهم رأس المال المتداولة .

أما النوع الثانى للمصادقات فهو يطلق عليه بالمصادقة السلبية **Negative Confirmation** ، حيث أنها تطلب من الطرف الثالث أن يرد على المصادقة فقط إذا كانت المعلومات التى تتضمنها غير صحيحة . يشرح الشكل رقم (5/6) مثال لطلب مصادقة سلبية والتي قد يرفق معها إيضاح معين . يمكن أيضا إعداد المصادقات السلبية في شكل خطاب .

ونظرا لطبيعة المصادقة السلبى ، فإن المراجع يفترض أن حسابات كل المصادقات غير المجاب عليها صحيحة ، وبالطبع فإن هذا الإفتراض مردود عليه إذا ما تم الأخذ في الإعتبار حقيقة أن العديد من الأطراف الخارجية التى تجرى معها المصادقة قد يتجاهلون طلب المصادقة ، ومن ثم فإنهم لا يعقدون

أيــة مقارنـــة فعلية مع سجلاتها ، ومن ثم فإن ذلك النوع من المصادقات لا يستخدم عادة الا إذا كان المراجع بحاجة الى مصادقات عن عناصر ذات قيمة بسـيطة نسـبيا من وسط مجتمع مراجعة كبير نسبيا ، أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للعميل جيدا ، وبالتالى يكون هناك إحتمال بسيط لوجود أخطاء أو مخالفات في أرصدة العناصر المطلوب مصادقة عنها ، فمثلا تستخدم هذه المصـادقات السـلبية غالبا للتحقق من أرصدة الحسابات الصغيرة بالبنوك أو للتحقق من أرصدة حسابات المدينين غير الهامة والبسيطة بالمنشأة الأخرى .

شكل رقم (5/6)

طلب مصادقة سلبية

يجرى المراجع – اسم المكتب – الفحص العادى لقوائمنا المالية ، ويشمل ذلك الفحص التحقق المباشر من أرصدة حسابات العملاء ، الرجاء فحص رصيد حسابكم – الموضح أدناه – حتى تاريخه بعناية ، ولاداعى للرد على هذا الطلب إذا كان هذا الرصيد يتفق مع ما هو موجود بسجلاتكم ، أما إذا كان يختلف فنرجو إخطار المراجع مباشرة على عنوانه بأية فروق ، وذلك بإستيفاء هذا النموذج تم توقيعه وإعادته في ظرف مغلق للمراجع .

الرجاء تبيان أية فروق مباشرة الى مكتب .... للمراجعة .

السادة / ....

الرصيد / ....

المعلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح على النحو التالى :

التوقيع : ....

الإسم : ....

التاريخ : ....

كمـــا يوضـــح الشكل رقم (5/7) إجراءات المراجعة التى نوقشت كما يتضمن وصف موجز لما يتضمنه الإجراء .

شكل رقم (5/7)

ملخص بإجراءات المراجعة

إجراءات المراجعة	التصرف أو الوصف
1- الفحص :	
- الفحص المادى .	- فحص الأصول الثابتة .
- فحص المستندات والسجلات .	- فحص المستندات والسجلات .
- الفحص المستندى .	- فحـص المستندات لتحديد أن ما تم تسجيله يتفق مع المستندات .
- التتبع .	- فحـص السـجلات والمستندات لتحديد أن التسجيل الصحيح قد تم وحدث .
- الفحص .	- دراســة المستندات للحصول على حقيقة أو حقائق محددة .
- الإطلاع .	- دراســة المستندات للحصول على الحقائق المرتبطة.
- إختبار الدقة الحسابية .	- مراجعة العمليات الحسابية وتحويل البيانات .
- الإجراءات التحليلية .	- إستخدام العلاقات المتداخلة للبيانات لتحديد معقوليتها .
• المقارنة	- البحـث عن العلاقات لتحديد معقولية القيم المسجلة .
• الفحص الإنتقادى	- البحث عن البنود الشاذة .
• الحساب	- أداء عمليات حسابية لإختبار المعقولية .
2- الملاحظة	مراقبة الأنشطة .
3- الإستفسار .	طلب المعلومات من موظفى عميل المراجعة .
4- المصادقة .	طلب رد من طرف ثالث .

كمــا يوضــح الشــكل رقم (5/8) مسح لشركاء المراجعة في مكاتب المحاســبة الســتة الكــبار ثــم تصميمه بهدف تحديد الإجراءات التى قاموا بإستخدامها لإكتشاف المخالفات .

شكل رقم (5/8)

إجراءات المراجعة التى من شأنها إكتشاف المخالفات

الإجــــراء	الإختلاسات		غش الإدارة	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
- فحص تحليلى مبدئى .	11	8.5	24	13.3
- دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.	15	11.6	7	3.9
- إختبارات تحليلية لحسابات معينة .	20	15.5	35	19.3
- إختبارات التحقق الأساسية .	74	57.4	101	55.8
- مخالفــات لــم تكتشــف عن طريق المراجع .	9	7	14	7.7

2/5 طبيعة أدلة الإثبات وعلاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات

1/2/5 طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة

برنامج المراجعة **Audit Program** يعبر عن مجموعة من الإجراءات التى يعــتقد المــراجع بأنها ضرورية لأداء أو للتعبير عن رايه في القوائم المالية . تلخــص الإجــراءات المحــددة في برنامج المراجعة خطوات عملية جمع أدلة الإثبات التى يخطط المراجع إستخدامها . هذا وتتباين برامج المراجعة من حيث شــكلها أو محتواها من عملية الى أخرى ، وعادة ما يتم إعداد برامج المراجعة لكل رصيد حساب وكل دورة عمليات بهدف :-

1- توفــير أساس للتنسيق والإشراف على عمل المراجعة والرقابة على الوقت المستغرق في المراجعة .

2- المساعدة في إرشاد المساعدين في الأعمال المنوطة بهم .

3- توفــير أدلة إثبات على التخطيط السليم وتسجيل العمل المؤدى.أثناء عملية المراجعة .

يحدد برنامج المراجع خطوات عملية جمع أدلة الإثبات التى يتم إستخدامها فــي أداء مهمة المراجعة . وتعرف أدلة الإثبات بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر علــى حكــم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقــائق الإقتصــادية ، ويتطلب المعيار الثانى من معايير المراجعة المتعارف علــيها أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظــة والمصادقات والإستفسار التى تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الــرأى بخصــوص القوائم المالية موضع الفحص . ويتضح من خلال معايير المــراجعة أن أدلــة الإثــبات يجب أن توصف بالكفاية **Sufficiency** والجدارة **Competency** .

وبصفة عامة تنقسم أدلة الإثبات التى تدعم وتؤكد القوائم المالية الى :-

1- بيانات محاسبية أساسية .

2- المعلومات المؤيدة .

وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية كافة بيانات دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العــام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للعميل كأوراق العمل التى تبين تخصيصات التكاليف ومذكرات تسوية حسابات البنوك ، فكل تلك السجلات تدعم مباشرة القوائم المالية فضلا عن أنها تمثل جانبا هاما من أدلة الإثبات .

ومع هذا فإن تلك البيانات المالية لا تمثل في حد ذاتها تدعيم كافى للقوائم المالية التى يجب أن تدعم أكثر بواسطة أدلة إثبات أخرى يتم جمعها والحصول عليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة ، والتي تتمثل في المستندات الأساسية مثل الشيكات والفواتير والعقود والمصادقات وأية مستندات أخرى مكتوبة ، كما أنها تشتمل أيضا على المعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال ما يقوم به المراجع من إستفسارات وملاحظة وفحص مادى أو أية أساليب تحليلية أخرى .

ويتحقق المراجع بصفة عامة من المعلومات المحاسبية عن طريق التحليل والتدقيق وتتبع الإجراءات المعمول بها في عملية المحاسبة وإعادة جمع ومراجعة العمليات الحسابية ، ومطابقة القيم المسجلة في الدفاتر بقيم أخرى تم الحصول عليها من خارج المجموعة الدفترية ، أما الإختبار والتحقق من معلومات الإثبات الأخرى فيتم من خلال الفحص المستندى والفحص أو الجرد المادى لأصول المنشأة ، والإستفسار من الأشخاص المسئولين والمصادقات التى يحصل عليها المراجع من أشخاص خارج المنشأة .

ويحصل المراجع على أدلة الإثبات من خلال إختبارات المراجعة ، والتي تشمل إختبارات وفحص نظام الرقابة الداخلية وإختبارات الإلتزام بالسياسات المقررة **Compliance Tests** ، وإختبارات أرصدة القوائم المالية أو ما تعرف بالإختبارات الأساسية **Substantive Tests** .

2/2/5 علاقة إجراءات المراجعة بالتأكيدات

The Relationship of Procedures to Assertions

تعتـــبر إجــراءات المــراجعة بمـــثابة الأدوات والآليات التى يستخدمها المـــراجعون لإختـــبار صحة تأكيدات محددة . وأحيانا ما يشار الى إجراءات المراجعة المستخدمة في مهمة المراجعة بتعبير إختبار المراجعة **Audit Tests** المرتبط بتأكيد محدد بالقوائم المالية . يوضح الشكل رقم (5/9) مـــثالا عن إجـــراءات المراجعة التى قد تستخدم في تحديد صحة تأكيد الوجود والشمول الخـــاص بالمبيعات وتستخدم الإجراءات التحليلية لإختبار تأكيد الوجود ، ومع ذلك قد يؤدى المراجع بعض الإجراءات الأخرى متضمنة مقارنة قيم المبيعات ونسبة مجمل الربح لخطوط المنتج للفترة الحالية مع الفترة السابقة .

تمكـــن طـــريقة القـــيد المزدوج في إمساك حسابات المراجعة من إختبار حسابات متعددة في نفس الوقت لتأكيدى الشمول والوجود . على سبيل المثال فـــإن المصادقة على حسابات المدينين في نهاية السنة (إختبار الوجود) يوفر دليل إثبات على أن عمليات المبيعات قد حدثت (الوجود) ، وكثير ما يصف المـــراجعون إختبارات يتم إجرائها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ، ويعتبر الإختبار مباشر عندما يتم إختبار الحساب ذاته ، وفى ذلك المثال يقوم المراجع بإختبار الحساب لأغراض التحقق من صحة تأكيد الوجود – وفى تلك الحالة يعتبر الإختبار مباشر ، أما الإختبار الذى يعد غير مباشر فيتم عندما يتم إختبار أحد الحسابات ليس مباشرة ولكن بسبب علاقته بطريقة المحاسبة على أســـاس القـــيد المـــزدوج ، ففى نفس ذلك المثال يتم إختبار بعض الحسابات المرتبطة مثل حساب المبيعات ، ويتم الإختبار بطريقة غير مباشرة عن طريق

إختـــبار المدينين للتحقق من تأكيد الوجود حيث يقوم المراجع في نفس الوقت باختبار وجود المبيعات بشكل غير مباشر .

شكل رقم (5/9)

إجراءات المراجعة المستخدمة لإختبار

تأكيدات محددة لعمليات المبيعات

التأكيد	إجراء المراجعة
الوجود	- بالنســبة للقيود في دفتر يومية المبيعات يتم تتبعها حتى مستندات فواتير البيع أمر العميل ومستند الشحن . - المصادقة على حسابات المدينين . - أداء الإجراءات التحليلية .
الشمول	- بالنســبة لمســتندات الشحن المختارة يتم تتـبع فـاتورة البـيع والقيود في يومية المبيعات . - أداء إختبارات إستقلال الفترة المالية .

التكلفة النسبية للإختبارات Relative Cost of Tests

لا يمكــن إعتبار التكلفة مجرد مبرر لجمع أدلة إثبات غير كافية لتكوين الأساس الذى في ضوئه يتم إبداء الرأى على القوائم المالية ، ولا يمكن أيضا إتخاذ التكلفة مبررا لعدم أداء إجراء معين ليس له بديل أخر مقبول ، ومع ذلك فعــندما يمكن توفير إجراءات بديلة لدليل الإثبات الضرورى لتحقيق المخاطر عــند مستوى مقبول يمكن للمراجع أخذ التكلفة في حسبانه عند الإختيار فيما

بين تلك الإجراءات وعادة ما تعتبر الإختلافات في التكاليف النسبية لإجراءات المـــراجعة مجرد إنعكاس للوقت المستغرق في أداء تلك الإجراءات . يوضح الشكل رقم (5/10) العلاقة العامة لتكاليف أداء إجراءات المراجعة المختلفة .

شكل رقم (5/10)

التكاليف النسبية لإجراءات المراجعة

الإجراءات التحليلية	الإستفسار	الملاحظة	الفحص المادى	فحص المستندات والسجلات	إختبارات الدقة الحسابية	المصادقات
(أدنى)			**التكلفة**			(أعلى)

وحيـــث أن المـــراجع قد يعتمد عند إجراء الإستفسار على وقت أقل من إجراء ملاحظة النشاط ، فإن تكلفة الإستفسار تقل عن إجراء الملاحظة حتما ، والغرض من مناقشة متطلب التكلفة في هذا الجزء هو توفير خلفية معينة عن سبب تفضيل مراجع إجراء معين دون إجراء أخر .

وتعتبر الإجراءات التحليلية هى الإجراءات الأقل تكلفة بصفة عامة حيث أنها تتضمن عدد أقل من العمليات الحسابية وكذلك عدد محدد من المقارنات . بيـــنما تعتـــبر إجـــراءات فحص المستندات والسجلات وأداء إختبارات الدقة الحســـابية من أكثر الإجراءات تكلفة ، أما المصادقات فهى تميل الى أن يكون الإجراء الأكثر تكلفة حيث أنها تتطلب الإتصال مع أطراف خارجية كتابة كما تستلزم إعادة مطابقة الردود مع سجلات العميل .

صلاحية وكفاية أدلة إثبات المراجعة

Competence and Sufficiency of Evidence

يمثل دليل إثبات المراجعة **Audit Evidence** معلومات يستخدمها المراجعون لتقييم صحة التأكيدات بهدف تكوين رأى عما إذا كانت القوائم المالية لعميل المراجعة قد تم عرضها بعدالة أم لا . ويجب أن يتسم دليل الإثبات الذى يجمعه المراجع بالكفاية لتأييد رأيه . بوجه عام يفحص المراجعون نوعين من أدلة إثبات المراجعة هما البيانات المحاسبية القائمة **Underlying Accounting Data** ودليل الإثبات المؤيد **Corroborating Evidence** .

تتضمن البيانات المحاسبية دليل إثبات يتم الحصول عليه من سجلات القيد الأصلى ، دفاتر الأستاذ العامة والفرعية ، الأدلة المحاسبية والمذكرات والسجلات غير الرسمية مثل أوراق العمل ، وعمليات تخصيص التكاليف المؤيدة بالإضافة الى المطابقات ومذكرات التسوية . ويعتبر فحص البيانات المحاسبية القائمة أساس غير كاف في حد ذاته لتكوين رأى المراجع . لذلك يجب على المراجعين أن يجمعون دليل إثبات مؤيد من تلك المستندات مثل الشيكات ، الفواتير والعقود والتي تدعم العمليات المسجلة في القوائم المالية ، محاضر الإجتماعات ، المصادقات بالإضافة الى الإقرارات الكتابية والمعلومات الأخرى .

يستلزم المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بالحصول على دليل إثبات صالح وكافى لتوفير أساس معقول لإبداء رأيه ، ولم يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (31) القسم (326) الفقرة (23) بعنوان دليل إثبات المراجعة من المراجعين توفير ضمان **Guarantee** بأن رأيهم صحيح ، الا انه يشير انه على المراجعين أن يقوموا بإستبعاد كافة الشكوك المادية قبل إبداء

الـــرأى. ويتم أداء إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة Tests of Controls وإختبارات الـــتحقق الأساســـية Substantive Tests للحصول على تأكيد Assurance بشأن صـــحة كل تأكيد في القوائم المالية . وعند إختيار إجراء محدد لإختبار صحة كل تأكـــيد يقـــوم المـــراجعون بدراسة صلاحية Competence أو إمكانية الإعتماد Reliability وكفايـــة دليل الإثبات الذى سوف تنتجه إجراءات المراجعة ، ترتبط الصـــلاحية Competency بجودة Quality دليل الإثبات ، في حين ترتبط الكفاية Sufficiency بكمـــية Quantity دليل الإثبات ، ويقال على دليل الإثبات بأنه مقنع Persuasive إذا مـــا إعتـــبر المراجع أن الدليل صالح وكافى بدرجة كافية لتوفير أساس معقول لإبداء الرأى .

الصلاحية Competence

يشـــير إصطلاح صلاحية دليل الإثبات Competence of Evidence الى جدارته بالإعتماد وقابليته للتصديق Believability ، وتتمثل العوامل التى تحدد صلاحية دليل الإثبات وإمكانية الإعتماد عليه ما يلى :-

1- ملائمة دليل الإثبات للتأكيد محل الإختبار .

2- موضوعية دليل الإثبات .

3- أهلية مقدم دليل الإثبات .

4- الوقت المناسب لدليل الإثبات .

ملائمة دليل الإثبات Relevance of the Evidence

حتى يكون دليل الإثبات صالحا فإنه يجب أن يكون ملائما للتأكيد موضع الإختبار ، وهذا يعنى أن الدليل لابد أن يتعلق بالتأكيد ، على سبيل المثال فإن

تحديـــد أن فاتورة المبيعات موجودة لأحد القيود في يومية المبيعات لا يعتبر ملائمـــا لتأكـــيد شمول المبيعات ، بالأحرى فإن إجراء المراجعة الملائم هو تحديـــد أن القـــيد الملائم لعينة من مستندات الشحن يمكن أن يتم إيجادها في يومية المبيعات .

موضوعية دليل الإثبات Objectivity of the Evidence

يمكن أن يكون دليل الإثبات موضوعي **Objective** أو ذاتي **Subjective**، بوجـــه عـــام كلما زادت موضوعية دليل الإثبات ، كلما زادت قابلية الإعتماد علـــيه وبالتالى صلاحيته . وعلى النقيض فإنه كلما زادت ذاتية دليل الإثبات كلمـــا قل الإعتماد عليه ، وكلما زاد الحكم الشخصى المطلوب من دور مقدم المعلومـــات ، كلما زادت ذاتية المعلومات التى سيتم الحصول عليها . وكمثال على دليل الإثبات الموضوعى المعلومات التى يتم الحصول عليها عن طريق الجـــرد المادى للنقدية أو جمع العمليات الحسابية في الأستاذ الفرعى لحسابات المدينيـــن . وكأمـــثلة علـــى أدلـــة الإثـــبات الذاتية في إيضاح المحامى عن الإلتزامات العرضية للعميل أو إيضاح مدير الإئتمان عن قابلية تحصيل حساب المدينين . وكلما زادت ذاتية دليل الإثبات كلما زادت أهمية خبرة المراجع في تقييمه .

بوجـــه عـــام يعتمد المراجعون على مزيج من أدلة الإثبات الموضوعية والذاتية ، فعند تقديم تقييم حسابات المدينين على سبيل المثال يستخدم المراجع دلـــيل إثـــبات موضوعى يتم الحصول عليه من المصادقات وفحص مستندات معيـــنة مـــثل أو العميل ، مستند الشحن ، وفاتورة البيع بالإضافة الى أنه قد يستخدم دليل إثبات شخصى من الردود على الإستفسارات المقدمة من الإدارة.

وفـــى بعض الأوقات قد يكون أمام المراجع دليل إثبات ذاتى يعتمد عليه فقط وذلــك عـــندما يقوم بتقييم الأثر المحتمل لدعوى قضائية جديدة مرفوعة ضد العمـــيل ، حيـــث فـــي تلك الحالة يعتبر دليل الإثبات الذاتى هو الدليل الوحيد المـــتاح الحصول عليه لأنه يعتبر دليل الإثبات الوحيد الذى يمكن أن يأتى من أراء الإدارة ومستشارها القانونى .

3- أهلية مقدم المعلومات Qualifications of the Provider

عند أداء عملية المراجعة يمكن أن يكون مقدم المعلومات النظام المحاسبى، أو موظفى العميل أو أى طرف خارجي . على سبيل المثال المعلومات الخاصة باســـتلام المشتريات يمكن أن يتم الحصول عليها من خلال تقرير الإستلام الذى يـــتم إعداده عن طريق أحد الموظفين بالمنشأة طبقا لما هو مطلوب عن طريق النظام المحاسبى للعميل . وفى ظل نظام آلى قد يوفر النظام المحاسبى الكترونيا جـــدول بأعمـــار حســـابات المدينين ، ويمكن أن يتم الحصول على المعلومات الخاصـــة بقابلية تحصيل حسابات المدينين عن طريق مدير الإئتمان . عند تقييم أهلـــية أو إمكانية الإعتماد على مقدم دليل الإثبات فإن المراجع يقوم بدراسة ما إذا كـــان المصـــدر خارجيا أم داخليا ، كما يقوم أيضا بدراسة الأهلية المرتبطة بمقـــدم تلك المعلومات . ويتضمن دليل الإثبات الداخلى معلومات يتم الحصول علـــيها مـــن ردود العميل على الإستفسارات ومن المستندات على سبيل المثال فواتـــير المبـــيعات الـــتى ينتجها العميل . وكأمثلة على دليل الإثبات الخارجى المعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال المصادقات أو من المستندات مثال فواتير البائعين والتي يتم إعدادها خارجيا وليس عن طريق العميل .

بوجه عام يعتبر دليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه من مصادر خارجية مستقلة يكون أكثر قابلية للإعتماد عليه مقارنة بدليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه داخل المنشأة . كما يعتبر دليل الإثبات الذى يحصل عليه المراجع مباشرة من خلال عمله الشخصى أكثر قابلية للإعتماد مقارنة بالمعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال عمل الآخرين . بالإضافة لذلك فإن البيانات المحاسبية والقوائم المالية التى يتم عملها في منشآت لها نظام رقابة داخلية مرضى ومقنع تعتبر أكثر قابلية للإعتماد مقارنة بتلك البيانات والقوائم التى يتم إعدادها في منشآت ذات نظام رقابة داخلية غير مرضى .

التوقيت المناسب لدليل الإثبات Timeliness of the Evidence

يقوم المراجعون بدراسة التوقيت المناسب للحصول على دليل إثبات المراجعة عند تقييم صلاحيته ، ويعتبر التوقيت المناسب أمرا هاما لا سيما بالنسبة للحسابات التى تتغير بسرعة (سواء بسبب تغيرات إجمالى الرصيد أو بسبب ضخامة القيمة النقدية للعمليات المالية التى تتدفق الى وخارج الحساب)، فدليل الإثبات الذى يتم جمعه بشأن رصيد حساب في نهاية السنة يوفر أكثر من دليل إثبات بخصوص الرصيد في نهاية السنة مقارنة بدليل الإثبات الذى يتم جمعه بخصوص الرصيد في تاريخ آخر . وكلما إقترب تاريخ مراجعة أرصدة الحساب من نهاية السنة كلما ازدادت صلاحية ذلك الدليل مقارنة بمراجعة أرصدة الحساب عند تاريخ آخر . بوجه عام يعتبر المراجعون إجراء مصادقة حسابات المدينين عند نهاية السنة دليل إثبات أكثر جدارة من إجراء المصادقات التى يتم الحصول عليها خلال شهرين من تاريخ نهاية السنة . وبالمثل فإن المراجعين يعتبرون دليل الإثبات الذى يتم الحصول عليه من

خـــلال السنة كلها أكثر جدارة من دليل الإثبات الخاص بحسابات قائمة الدخل التى يتم الحصول عليها خلال وقت محدود فقط أثناء السنة .

يوضـــح الشـــكل رقم (5/11) تلخيص العوامل التى تؤثر على جدارة وصلاحية دليل إثبات المراجعة .

شكل رقم (5/11)

ملخص بالعوامل المؤثرة على جدارة دليل إثبات المراجعة

إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجعة

أقل		أعلى
	الملائمة	
لا يتعلق بالتأكيد		يتعلق بالتأكيد
	الموضوعية	
ذاتى		موضوعى
	مقدم وحالة مقدم المعلومات	
ليس مستقلا		مستقلا
غير مؤهلا		مؤهلا
	جودة نظام الرقابة الداخلية	
يـــتم انتاج مستندات داخلية في ظل نظام رقابة داخلية غير جيد.		يـــتم إنتاج مستندات داخلية في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية .
	نوع المستندات محل الفحص	
داخلية		خارجية
	توقيت دليل الإثبات	
بعيد عن نهاية السنة		قريب من نهاية السنة

3/2/5 الكفاية Sufficiency

تعتــبر كفاية أدلة الإثبات Adequacy or Sufficiency of Evidence دالة للأهمـــية النســـبية Materiality ومخاطر المراجعة Audit Risk للتأكيد في القوائـــم المالية . بوجه عام كلما صغر المقدار الذى يعتبره المراجع ذو أهمية نســـبية (جوهـــريا Material) ، كلمـــا كبر حجم أدلة الإثبات التى يحتاج المـــراجع أن يحصــــل علـــيها . وكلما زاد حجم أدلة الإثبات التى يتعين على المراجع جمعها ، كلما إنخفض مخاطر التحريف الجوهرى .

وفـــى إحدى الدراسات قام 378 من المحاسبين المزاولين بالرد على أحد قوائم الإستبيان بهدف تقييم مدى صعوبة عدد 55 من إجراءات المراجعة التى قســـمت الـــى إجـــراءات تخطيط وإختبارات الإلتزام بنظم الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية بالإضافة الى تجميع النتائج وتكوين الرأى . وتم التوصل الى نتـــيجة مؤداهـــا أن مرحلة تجميع النتائج وتكوين الرأى تم إعتبارها المرحلة الأكثر صعوبة وحرجا من مراحل عملية المراجعة . وقد تبين أن هناك خمسة عشـــر عـــاملا تمثل جوانب الصعوبة المرتبطة بعملية المراجعة . وفيما يلى العوامل الخمسة الأكثر صعوبة من تلك العوامل هى :-

1- تقييم كفاية أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها من مصادر خارجية .

2- تقييم نتائج إختبارات التحقق الأساسية .

3- تقييم كفاية أدلة الإثبات المتولدة عن طريق المراجعين .

4- تقييم أمانة الإدارة ومصداقيتها .

5- الربط بين نتائج إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة ببرنامج المراجعة .

3/5 قرارات جمع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها باختبارات المراجعة

1/3/5 قرارات جمع أدلة الإثبات Audit Evidence Gathering Decisions

قـد يستخدم المراجع واحد أو مزيج من إجراءات المراجعة بهدف إختبار أحـد تأكـيدات القوائـم المالية ، ويتعين على المراجع أن يقرر ما هى أدلة الإثبات التى يجب أن يقوم بجمعها ، وما هى تكلفة جمع أدلة الإثبات ، ومتى يتم جمعها . يجب على المراجع أن يحدد على وجه التحديد ما يلى :-

1- الإجراءات التى يتم تطبيقها .

2- حجم العينة التى يتم تطبيق إجراءات المراجعة عليها (نطاق الإختبار) .

3- توقيت الإجراءات .

4- البنود المحددة التى يتم تطبيق الإجراءات عليها - إذا ما تم إختبار عينة تلك البنود فقط .

1- إختيار إجراءات المراجعة التى سيتم تطبيقها

عـند تحديـد أى الإجـراءات التى يتعين إستخدامها للحصول على أدلة الإثـبات ، فـإن المراجع يجب أن يدرس ما إذا كان أحد أو أكثر الإجراءات الإجـراءات الـتى ستوفر أدلة الإثبات التى يمكن أن تخفض من مخاطر أو إحـتمال تحـريف التأكيد الى أدنى مستوى يتم قبوله . على سبيل المثال عند إختـبار تأكـيد الشـمول ، فـإن المراجع قد لا يرغب في إستخدام الفحص المسـتندى Vouching حيـث أن إجـراءاتها لن تحدد العمليات المالية غير المسـجلة . بالإضـافة لذلـك فقد تكون بعض الإجراءات المحددة غير متاح

الحصـــول عليها بسبب طبيعة الحساب أو مجموعة العمليات ، فقد لا يستطيع المـــراجع علـــى ســـبيل المثال أن يستخدم الملاحظة Observation لإختبار حسابات المدينين .

وقـــد يكون مطلوب إستخدام أكثر من إجراء مراجعة واحد لتحديد صحة تأكيد معين ، على سبيل المثال لإختيار تأكيد التقييم المرتبط بأن المخزون قد تـــم تحديده بشكل صحيح عند التكلفة أو السوق أيهما أقل ، فإن الأمر يتطلب إستخدام نوعين من إجراءات المراجعة هما :-

1- إعادة حساب السعر مضروبا في الكمية في قائمة المخزون لتحديد أن عمليات الضرب قد كانت صحيحة (الدقة الحسابية) .

2- مقارنـــة الأسعار المستخدمة في تحديد قيمة المخزون في نهاية الفترة على فواتير البائعين المرتبطة بطريقة تقييم المخزون المستخدمة عن طريق العميل (فحص المستندات والسجلات) .

في بعض الحالات قد يوفر إجراء المراجعة دليل إثبات خاص بصحة أكثر مـــن تأكيد معين . على سبيل المثال عندما يلاحظ المراجع عملية الجرد المادية للمخزون قد يقوم المراجع (1) بالحصول على دليل إثبات بشأن شمول ووجود وتقيـــيم المخزون ، (2) بتحديد أن كل المخزون قد تم تضمينه ، (3) بإكتشاف أى مخزون راكد يتعين أن يتم إعادة تقييمه .

2- عدد البنود محل المراجعة

يجب أن يقرر المراجع نطاق الإختبار أو عدد البنود التى يتعين مراجعتها ، على سبيل المثال عند مراجعة المدفوعات النقدية قد يقرر المراجع أن يحدد كل

بـــند مـــن المدفوعات النقدية أو فقط عينة من تلك المدفوعات النقدية . ان كفاية أدلة الإثبات المطلوبة تحدد عدد البنود التى يتعين إختيارها . [1]

3- توقيت الإختبار

يجـــب أن يحـــدد المراجع متى يتم أداء كل إجراء من إجراءات المراجعة ، وبســـبب أن عملية المراجعة عادة ما تبدأ في وقت معين أثناء السنة المالية محل المراجعة وتنتهى خلال فترة تتراوح ما بين شهر الى ثلاثة شهور بعد نهاية السنة المالـــية ، فـــإن هناك فترة زمنية طويلة يتم إستغراقها لأداء إجراءات المراجعة المـــتاحة ، إجـــراءات المـــراجعة التى تؤدى قبل نهاية السنة يشار اليها بالعمل المرحلى أو الدورى **Interim Work** ، في حين يطلق على تلك الإجراءات التى يـــتم تأديـــتها مـــا بين نهاية السنة وإتمام عملية المراجعة بالعمل في نهاية السنة **Year-end Work** . على سبيل المثال فإن المصادقة **Confirming** على حسابات المدينين التى تتم خلال شهرين قبل نهاية السنة تعتبر عمل دورى ، أما المصادقة على حسابات المدينين التى تتم في نهاية 31 ديسمبر أخر السنة وهى تاريخ إقفال القوائم المالية للعميل تعتبر عمل يتم في نهاية العام .

عـــند تقرير متى يتم أداء العمل الدورى على حسابات المدينين ، يجب أن يقوم المراجع بدراسة (1) الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الحسابات ، (2) كيف تتغـــير ظروف الأعمال بسرعة ، (3) ميل الإدارة نحو تحريف القوائم المالية

---

[1] هناك عدة طرق يمكن إستخدامها عن طريق المراجعين لتحديد حجم العينة - لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمراجعين القانونيين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001 .

والآثار المحتملة لتلك التحريفات على تلك الحسابات ، (4) إمكانية التنبؤ بأرصدة الحساب في نهاية السنة .

فإذا ما تم أداء إختبارات التحقق الأساسية قبل نهاية العام ، فإن المراجع يتعين عليه أداء إختبارات تحقق أساسية إضافية في نهاية العام . إعتمادا على النتائج عند التاريخ المرحلى أو الدورى فقد تتضمن إختبارات المراجعة الإضافية الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل .

4- إختيار بنود محددة

عند إتخاذ قرار بعدم فحص كافة العمليات المالية سواء في مجموعة العمليات أو كافة عناصر رصيد الحساب ، يجب على المراجع أن يحدد أى البنود التى سوف يفحصها . على سبيل المثال عند مراجعة المتحصلات النقدية أو حسابات المدينين يجب على المراجع أن يقرر عدد أو أى العمليات المالية أو الحسابات الفردية التى يتم مراجعتها .

2/3/5 علاقة إختبارات المراجعة بأدلة الإثبات

يجب أن يبدأ المراجع بتحديد أهداف المراجعة الواجب تحقيقها (الوجود ، الملكية ، شرعية وصحة العمليات ، التقويم ، العرض والإفصاح) ، ثم تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الضرورية لتحقيق تلك الأهداف والتي سيتم تنفيذها في شكل إختبارات ، وأخيرا تقييم أدلة الإثبات قبل الإعتماد عليها في إبداء الرأى بعدالة القوائم المالية .

وتبدأ خطوات جمع أدلة الإثبات بفحص نظام الرقابة الداخلية أولا ، ثم إختبارات التحقق من إتباع السياسات والخطط ثم الإختبارات الأساسية

لأرصـــدة الحسابات ، فمن خلال الدراسة المبدئية وتقييم نظام الرقابة الداخلية فـــإن هـــدف المـــراجع يتمثل في التحقق من أن العميل قد صمم نظم ملائمة للرقابة الداخلية ، وعند تلك المرحلة يفترض أن هناك إلتزام بالسياسات ، أما إختـــبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات المقررة فإنها تؤدى كمرحلة تالية ، كمـــا أنهـــا توفر الدليل على أن العميل ملتزم فعلا بنظم الرقابة ، وبالطبع فلو كانـــت نظم الرقابة الداخلية ضعيفة أو غير ملائمة فلن يكون هناك حاجة الى إجراء إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات بصفة عامة ، أى أنه لن يكون هناك حاجة الى إجراء هذا النوع من إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات عـــندما يكون هناك نظام قوى وفعال للرقابة الداخلية يمكن للمراجع الخارجى أن يعتمد عليه ، ثم بعد إتمام تلك الدراسة المبدئية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجـــراء إختـــبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات ، فإن المراجع يكون في وضـــع يمكـــنه من تقرير طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات التحقق الأساسية الواجب إجرائها .

وتـــتوقف أنـــواع الإختبارات الواجب أدائها على أهداف المراجعة الواجب تحقـــيقها وإســـتيفائها ، فعلى سبيل المثال لو أن هدف المراجعة هو التحقق من وجـــود المخزون فإن المراجع سيهتم في تلك الحالة بأداء الإختبارات الأساسية لأرصـــدة هـــذا المخـــزون ، أما إذا كان هدف المراجعة هو التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية فإن الإختبارات المناسبة في تلك الحالة – لإرتباط هذا بـــنظام الرقابة الداخلية . تكون هى إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات . هذا وقد يحدث أحيانا أن ينتج عن إختبارات المراجعة أدلة إثبات ترتبط بشرعية وصـــحة العمليات المالية (الرقابة الداخلية) وهدف أخر من أهداف المراجعة

مــثل الوجــود والــتقويم وعــرض القوائم المالية ، ولهذا فإنه يطلق على تلك الإختبارات – إختبارات ذات غرض ثنائى **Dual-Purpose Tests** .

وعندما تستخدم الإختبارات الأساسية فإنه يكون من المهم تحديد إتجاه تلك الإختــبارات ، فعلــى ســبيل المثال عندما يرغب المراجع في إختبار القوائم المالية لإكتشاف ما يوجد من مغالاة وتدنيه في عرضها وإعدادها ، فان إجراء توجيه إختبارات كافة الحسابات لكل من الإحتمالين قد يؤدى الى عدم كفاءته، كمــا أنه قد لا يكون ضروريا ، فالأمر يتطلب في هذه الحالة أن يحدد مقدما هــدف المــراجعة الواجــب تحقيقه ، ثم يوجه الإختبارات الى تحقيق ما يهم المغالاة في العرض والإعداد **Overstatement** أو تدنيه هذا العرض والإعداد **Understatement** . فعلى سبيل المثال فإن أهداف المراجعة المتعلقة بالوجود تتطلــب إختبار التحقق من المغالاة في عرض وإعداد القوائم المالية ، ونظرا لخاصــية الــتوازن الذاتى للقوائم فإن الإختبار المباشر لبعض القيود المختارة بأحد الحسابات ينتج عنه إختبار غير مباشر للقيود المقابلة في حساب أو أكثر من الحسابات الأخرى .

وتتضمن الحسابات المغالى في عرضها أما قيم غير حقيقية ومصطنعة أو تتضــمن مغــالاة في حسابات موجودة فعلا ، على سبيل المثال لو أن حسابات المدينين مغالى فيها فإن بعض حسابات المدينين قد تتضمن قيم أو مبالغ لا تمثل مديونــيات صحيحة وحقيقية عليهم ، ومن ثم فلكى يختبر المراجع تلك المغالاة فإنــه من الأفضل عموما أن يبدأ بالأرصدة المسجلة ثم يحصل على تدعيم لتلك القيم المسجلة وذلك عن طريق : إما المصادقات المباشرة التى يحصل عليها من العمــلاء ، أو فحص التحصيلات النقدية من العملاء التى تمت في الفترة التالية علــى تــاريخ الميزانية ، أو فحص المستندات المتعلقة بتلك الحسابات كفواتير

المبيعات وأوامر الشحن للتحقق من أن المبيعات الأصلية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ، ومن هنا يلاحظ أن إتجاه إختبارات التحقق من المغالاة في العرض يبدأ عادة من القيم المسجلة ثم يعود بها الى الخلف للحصول على دليل الإثبات المؤيد لها ، وعندما تكون المستندات موضع فحص وإهتمام المراجعة فإنه يطلق على هذا الإجراء بالفحص المستندى **Vouching** .

أما لو أراد المراجع إختبار أحد الحسابات الذى يشك بأنه قد عرض بالقوائم المالية بأقل من اللازم فإنه لا يمكن أن يبدأ بالقيم المسجلة ، لأن الهدف في تلك الحالة هو التحقق من أن كل العناصر الموجودة قد سجلت بالفعل بالسجلات المحاسبية ، فعلى سبيل المثال لو فرض أن المراجع يشك في أن حسابات الدائنين قد عرضت بأقل من اللازم في تلك الحالة سيجد أن المصادقات التى يمكن أن يحصل عليها من الدائنين المسجلين بالدفاتر لن تكشف عادة من تلك التدنيه أو العرض بأقل من اللازم ، ولذلك فإنه يجب أن يبدأ بفحص ومراجعة المستندات الأساسية التى تدعم هذه الحسابات للدائنين ، مثل فواتير الموردين ، وتقارير الإستلام ، ثم يقوم بتتبع تلك المستندات ومراجعتها على الدفاتر للتحقق من أنها قد سجلت بشكل صحيح بالدفاتر ، ولهذا فإنه يطلق على هذا النوع من الإجراء بإعادة التتبع أو التتبع **Tracing or Retracing** .

ويوضح الشكل رقم (5/12) كيفية إرتباط الإختبارات المختلفة لأخطاء المغالاة أو التدنيه في عرض أربعة أنواع من الحسابات بالقوائم المالية – الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات – بإختبارات مقابلة للأخطاء في حساب من الحسابات الأخرى . فالإختبارات الأساسية التى تصمم أساسا لإكتشاف الأخطاء في الإجماليات المحاسبية للحسابات الأربعة – التى تظهر بالجانب الأيمن – ستؤدى بطريقة غير مباشرة الى إكتشاف أخطاء في

حســابات مقابلة كما هو موضح في الأعمدة الأربعة الموضحة ، وبالطبع فإن مــثل هــذه العلاقات إنما ترتبط أصلا بنظام القيد المزدوج ، كما أنها توضح أهمية ترابط إجراءات الفحص وتكاملها مع بعضها البعض .

شكل رقم (5/12)

العلاقة بين الإختبارات وأخطاء المغالاة أو التدنيه

الإختبار الأساسى		**الإختبار غير المباشر الناتج عنه**			
عناصر مجتمع المراجعة		**الأصول**	**الإلتزامات**	**الإيرادات**	**المصروفات**
الأصول	أكثر من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
الإلتزامات	أقل من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
الإيرادات	أقل من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم
المصروفات	أكثر من اللازم	أقل من اللازم	أكثر من اللازم	أكثر من اللازم	أقل من اللازم

ولتوضيح ما ورد بالشكل البيانى رقم (5/12) يفترض أن المراجع يشك فــي أن حســابات المدينين قد يكون مغالى في عرضها بالقوائم المالية بسبب وجــود أخطاء أو حسابات أوعمليات غير حقيقية ، ومن ثم فإنه بالرجوع الى التحليل الموضح يمكن أن يستنتج أن هذا يمكن أن يترتب عليه واحد من أربعة أخطاء مقابلة أخرى هى :-

- عرض بأقل من اللازم لحساب أصل أخر (مثل النقدية) .
- عرض بأكثر من اللازم في حساب إلتزام (مثل مدفوعات مقدمة من العملاء) .
- عرض بأكثر من اللازم في حساب الإيراد (مثل إيراد المبيعات) .
- عرض بأقل من اللازم في حساب المصروف (مثل مصروف الديون المعدومة) .

ومــن ثــم فإنــه يمكن عن طريق حصول المراجع على مصادقات من العمــلاء أو المدينيــن ، فضلا عن مراجعته المستندية لتلك الحسابات ، يمكن للمراجع إكتشاف ما يوجد من أخطاء بحسابات المدينين ، فضلا عن الأخطاء المقابلة في الحسابات الأخرى في نفس الوقت .

4/5 دراسة العلاقة بين تأكيدات المراجعة وأهدافها وأدلة الإثبات وأساليب وإجراءات المراجعة

1/4/5 أنواع أدلة إثبات المراجعة وعلاقتها بأهداف المراجعة

يحدد برنامج المراجعة خطوات جمع أدلة الإثبات التى يتم إستخدامها عند أداء عملــية المراجعة ، بصفة عامة هناك ستة أنواع من أدلة إثبات المراجعة مــتاحة للمراجع لتدعيم هدف عملية المراجعة هى :- دليل الإثبات المادى ، الإقــرارات المقدمـــة عــن طريق الطرف الثالث ، دليل الإثبات الرياضى ، التوثــيق المستندى ، الإقرارات المقدمة عن طريق موظفى العميل ، العلاقات المتداخلة بين البيانات .

1- دليل الإثبات المادى Physical Evidence

وهــو يعــبر عن دليل الإثبات الذى يمكن للمراجع أن يراه في الحقيقة ، ويمكن تبويب دليل الإثبات المادى الى نوعين :-

1- فحص الأصول **Examination of Assets** .

2- ملاحظة أنشطة العميل **Observation of Client Activities** .

علــى سبيل المثال لأغراض تحديد أن المخزون موجود قد يقوم المراجع بتجمــيع أدلـــة الإثبات عن طريق فحص المخزون ، وقد يرغب المراجع في

تجميع أدلة إثبات بخصوص نشاط معين ، على سبيل المثال لتحديد ما إذا كان الموظف يقوم بختم كافة الفواتير بعبارة تم الدفع – يمكن للمراجع في تلك الحالة جمع أدلة الإثبات عن طريق ملاحظة نشاط ذلك الموظف عند تأديته للوظيفة ذاتها .

يمثل دليل الإثبات المادى نوع رئيسى من أدلة الإثبات الذى يستخدمه المراجع ، ويعتبر دليل صالح **Competent** بشكل كبير وغالبا ما يتم إستخدامه للتحقق من وجود الأصول المادية على سبيل المثال النقدية ، المخزون والأجهزة والآلات . ومن خلال ذلك الفحص المادى يمكن توفير دليل إثبات جيد على وجود الأصول أو الأنشطة ، رغما عن ذلك فإنه يقدم دليل إثبات محدود لأهداف المراجعة الأخرى . على سبيل المثال فعلى الرغم من أن المراجع يمكنه فحص المخزون ماديا ومن ثم يجمع دليل إثبات ملائم على وجود المخزون ، إلا أن مثل ذلك الفحص يوفر دليل إثبات أقل على أنه قد تم تقييم المخزون بشكل ملائم .

2- الإقرارات المقدمة عن طريق الطرف الثالث

Representations By Third Parties

تعبر الإقرارات عن أدلة إثبات يحصل عليها المراجع من خلال المراسلات المباشرة مع أفراد أو منشآت بخلاف أفراد أو شركة العميل . فمعظم العمليات المالية المحاسبية ترتبط بالعميل وطرف خارجى ثالث ، فعن طريق الحصول على إقرارات مباشرة من تلك الأطراف الخارجية يمكن للمراجع الحصول على أدلة إثبات بخصوص وجهة نظر الطرف الثالث للعملية المالية . بوضوح فإن

قـيمة ذلك الإقرار يعتمد على أهلية الطرف الثالث ورغبته في التعاون ، وغالبا ما يحصل المراجعون على إقرارات من الأطراف الخارجية التالية :-

- العملاء : للتصديق على أرصدة حسابات المدينين .
- البائعين : للتصديق على أرصدة حسابات الدائنين .
- البنوك : للتصديق على أرصدة الحسابات وأوراق القبض والمعلومات الأخرى .
- المحامين : للتصديق على الإلتزامات العرضية والإحتمالية .
- وكلاء المخزون : للتصديق على بنود المخزون المودع كأمانة أو في مستودعات عامة .

ويتمـثل الإجراء الأكثر شيوعا لجمع دليل إثبات الإقرارات من الطرف الثالـث فـي طلـب المصادقة **Confirmation Request** ، وقد أشار إيضاح معايـير المـراجعة رقـم 97 القسـم رقـم 330 بعنوان عملية المصادقات **Confirmation Process** الى مسئولية المراجع عند الحصول على دليل إثبات عـن طـريق المصادقات ، كما إستلزم ذلك المعيار أن يقوم المراجع بتصميم طلب المصادقة حسب هدف عملية المراجعة والتأكيد المرتبط . وللتأكيد على إمكانية الإعتماد على دليل الإثبات الذى يتم جمعه عن طريق المصادقة يجب على المراجع أن يختار البنود محل المصادقة ، وأن يراقب عملية إرسال طلب المصـادقة بالـبريد ، وعلـى إستلام رد الطرف الثالث على طلب المصادقة مباشـرة عن طريقه . وبطبيعة الحال فإن الإدارة يجب أن تكون مسئولة عن عملية المصادقة بإعتبارها المسئولة عن إعداد القوائم المالية .

توفـــر المصـــادقات الإيجابـــية أدلـــة إثبات مراجعة أكثر مصداقية من المصادقات السلبية ، ولاشك أن الحصول على الإقرارات من الغير توفر أدلة إثـــبات مـــراجعة جيدة جدا ، حيث أنها خالية من أى تحيز وبوجه عام فهى ملائمـــة للتأكـــيد محل الإختبار ، وتستخدم تلك الإقرارات بشكل دورى عن طريق المراجعين في كثير من مهام المراجعة .

3- الدليل الحسابى Mathematical Evidence

يتضمن الدليل الحسابى إعادة العملية الحسابية لحسابات العميل عن طريق المـــراجع للتحقق من الدقة الحسابية لسجلات العميل . على سبيل المثال يمكن للمراجع تجميع قائمة بنود المخزون لتحديد أن إجمالى قيمة المخزون تتطابق مع التفاصيل الموضحة بالقائمة .

بوجـــه عـــام يعتبر دليل الإثبات الحسابى جزء ضرورى عن أداء عملية المراجعة ، على الرغم من أن العميل قد يكون لديه نظام محاسبى موثوق فيه وأن البنود الفردية قد تكون محددة بشكل دقيق .

وبطبـــيعة الحـــال فإن الدليل الحسابى لا يعتبر دليل إثبات كافى وصالح لوحده في حد ذاته ، حيث أن الأرقام التى أعيد حسابها قد لا تكون أفضل من البـــيانات المحاســـبية القائمـــة فعلى سبيل المثال قد يتم جمع المخزون بشكل صحيح الا قد لا يكون محدد بشكل صحيح ، فالأرقام ذاتها قد تم جمعها بشكل صـــحيح الا أنها لم تثبت أن المخزون موجود ماديا أو أنه قد تم تقييمه بشكل سليم .

التوثيق المستندى Documentation

وتعــبر عــن عملــية فحص المراجع للمستندات لأغراض تدعيم عملية محاســبية معينة ، على سبيل المثال لتحديد أن مصروف معين ملائم ، يمكن للمراجع أن يفحص الشيكات المرتبطة وأوامر الشراء الخاصة بالعملية المالية.

ويمكــن أن يأتى التوثيق إما من مستندات داخلية أو خارجية ، ويتم إعداد المســتندات الداخلــية داخل المنشأة ذاتها ، حيث تتدفق من العميل الى طرف ثالث ثم تعود للعميل (على سبيل المثال إيصالات الودائع والشيكات المنصرفة) أو قد تظل في موقع العميل ولا تتدفق الى طرف ثالث (مثل ميزان المراجعة وتقارير الإستلام ومذكرات تسوية البنك) ، أما المستندات الخارجية فهى يتم إعدادها عن طريق أطراف خارجية ولكنها تكون موجودة بملف داخل المنشأة محل المراجعة ، على سبيل المثال فإن البائع يرسل للعميل فاتورة يطلب منه ســدادها مقــابل البضــائع والخدمات التى قام بتوريدها ، وتعتبر المستندات الخارجية بطبيعة الحال قابلة للإعتماد عليها أكثر من المستندات الداخلية حيث أنها ناتجة من طرف ثالث حيادى ، كما أنها أقل تعرضا للتحيز من المستندات الداخلــية . ومــع ذلك فحيث أن تلك المستندات الخارجية تدخل ضمن نظام معلومات العميل من ثم فإنها لن تكون أكثر قابلية للإعتماد عليها كدليل مباشر مقارنة بالإقرار المقدم عن الغير من الطرف الثالث .

الإقرارات المقدمة من موظفى العميل Representations by Client Personnel

بصفة عامة يجب أن يحصل المراجعون على بعض أدلة الإثبات مباشرة مــن العمــيل ، على سبيل المثال قد يستفسر المراجع من العميل عما إذا كان

هناك بضائع راكدة أو تالفة في المخزون ، وتعتبر تلك الإقرارات المقدمة من العميل بمثابة إيضاحات في ضوء أسئلة المراجع .

وغالـبا مـا تسـتخدم تلـك الإقرارات عن طريق المراجع عند مراحل التخطيط المبكرة لعملية المراجعة بهدف توفير دليل إثبات عن سياسات العميل ومعلومات مرتبطة بالبيئة العامة للعميل ، وحيث أن العميل هو الذى يقدم تلك الإقرارات من ثم فإن نفعيتها تكون محدودة ، ولاشك أن تلك الإقرارات تفتقد أحـد الخصائص الأربعة لأدلة الإثبات وهى الخلو من التحيز ، ومع ذلك فإن إقرارات العميل تعتبر هامة ومطلوبة في عملية المراجعة .

العلاقات المتداخلة بين البيانات Data Interrelationships

وتتضـمن فحص ومقارنة العلاقات بين البيانات ، تلك البيانات قد تكون غـير مالية (على سبيل المثال عدد العملاء ، ساعات العمل المباشرة) أو قد تكـون مالية (على سبيل المثال معلومات مالية عن السنة السابقة ، معلومات مالـية عـن السـنة السابقة ، معلومات مالية عن الصناعة) ويتم فحص تلك المعلومـات لتحديد الإتجاهات والعلاقات . ويمكن الحصول على أدلة الإثبات المرتـبطة بالعلاقـات المتداخلة للبيانات عن طريق أداء الإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** .

وقـد أشـار إيضـاح معايير المراجعة رقم (56) القسم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية على أن الإجراءات التحليلية يجب أن تستخدم أثناء مرحلة التخطيط وعند التوصل الى استنتاج أو رأى من عملية المراجعة .

2/4/5 الأهداف الشاملة لإختبارات المراجعة Overall Test Objectives

يتكون برنامج المراجعة من إختبارات مراجعة مصممة لتحقيق أحد أو كل من الأهداف الرئيسية التالية :-

- إختبارات نظم الرقابة Test of Control .

وهى تحدد فعالية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية .

- إختبارات التحقق الأساسية Substantive Test .

وهى تحدد ما إذا كان هناك تحريف في القيمة النقدية أو ان الإفصاح موجودا في القوائم المالية .

يوضح الشكل رقم (5/13) أن جودة نظام الرقابة الداخلية للعميل يؤثر على جودة القوائم المالية التى يعدها العميل ، ومن ثم فهو يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات التحقق الأساسية للمراجع . وقد إعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (47) القسم رقم 312 بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة بتلك العلاقة في نموذج مخاطر المراجعة مع مفهوم مخاطر الرقابة الداخلية . فإذا ما كان نظام الرقابة الداخلية قويا (بمعنى أن مخاطر الرقابة كانت منخفضة) ، فإن هناك إحتمال أقل أن تتضمن القوائم المالية تحريفات جوهرية مقارنة إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا (بمعنى أن مخاطر الرقابة كانت مرتفعة) .

فإذا ما وجد المراجع أن نظام الرقابة الداخلية جيدا ، فانه قد يقرر أن يحد من إختبارات التحقق الأساسية حيث أن نظم الرقابة الداخلية للعميل من الأرجح أن تمنع أو تكشف أية تحريفات جوهرية ، تلك العلاقة تعتبر منطقية وهى تعنى ببساطة أنه إذا كان هناك إحتمال أقل بأن القوائم المالية تتضمن

علـــى تحريفات جوهرية ، فإن المراجع قد يقوم بأداء إختبارات تحقق أساسية أقل والعكس صحيح .

بصـــفة عامـــة يقوم المراجعون بتحقيق أهداف كل من إختبارات الإلتزام بـــنظم الـــرقابة وإختبارات التحقق الأساسية عن طريق أداء إختبارات معينة يمكن تقسيمها الى أربعة أنواع رئيسية هى : الإختبارات التحليلية ، الملاحظة والإستفسار ، إختبارات العمليات بالإضافة لإختبارات الأرصدة .

شكل رقم (5/13)

العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للعميل

وإختبارات التحقق الأساسية للمراجع

نظام الرقابة الداخلية	القوائم المالية	عملية المراجعة	القوائم المالية المراجعة
مخاطر الرقابة	إحتمال وجود تحريف	إختبارات التحقق الأساسية	مستوى التأكيد
منخفضة	منخفض	مقيدة	معقولة
مرتفعة	مرتفع	موسعة	معقولة

1- الإختبارات التحليلية Analytical Tests

تقـــوم الإختـــبارات التحليلية للمعلومات المالية بدراسة ومقارنة العلاقات الموجودة بين البيانات ، وهى تركز على معقولية تلك العلاقات كما أنها تحدد التقلبات غير العادية الموجودة في مثل تلك البيانات .

تلــك الإختــبارات يمكــن أن تنبه المراجع وتجعله حذر تجاه التحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية ، على سبيل المثال فإن الزيادة الجوهرية فــي نسبة هامش الربح في السنة الحالية عن السنة السابقة يمكن أن تنشأ عن طريق المغالاة في العد أو التسعير لمخزون نهاية المدة ..

2- الملاحظة والإستفسار Observation and Inquiry

يقوم المراجعون بتوجيه إستفسارات لعديد من الأفراد كما يؤدون إختبارات فحــص لــتحديد من الذى يقوم بأداء نشاط محدد وكيف ومتى يتم أدائه . على ســبيل المــثال قد يستفسر المراجع من عديد من الأفراد الذين يقوموا بترحيل العملــيات الى أستاذ مساعد المدينين ، وقد يقوم بملاحظة من الذى يقوم بإعداد مذكــرة تسوية البنك ، وقد يلاحظ أى من العاملين الذين يدخلون البيانات داخل الحاسب الآلى .

يمكــن أن يســتخدم الإستفسار أيضا لإختبارات التحقق الأساسية ، على ســبيل المثال الإستفسارات المرتبطة بالأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية ، وتعتبر وسيلة لأداء إختبارات التحقق حيث أنها توفر دليل إثبات يتعلق بكفاية الإفصاحات في القوائم المالية .

3- إختبار العمليات Test of Transactions

وهــى عبارة عن فحص المراجع للمستندات والسجلات المرتبطة بتشغيل نوع معين من العمليات المالية ، حيث يمكن أن تخدم تلك الإختبارات في كل من أهداف إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة أو إختبارات التحقق الأساسية .

حيث تحقق إختبارات العمليات أهداف إختبار الإلتزام بنظم الرقابة عندما يكـــون غـــرض فحص المراجع في تحديد ما إذا كان يتم إتباع إجراءات نظم الـــرقابة الداخلية . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بفحص فواتير المبيعات مـــن حيث توقيع الموظف المسئول بما يفيد مراجعته للدقة الحسابية ، فإذا ما كان توقيعه موجودا فإن ذلك مؤشر على إتباع الإجراءات الرقابية الموضوعة بشـــكل صـــحيح ، أما إذا لم تكن موجودة فإن ذلك يجعل المراجع يستنتج بأن الإجراءات الرقابية لا يتم الإلتزام بها .

كذلـــك تحقق إختبارات العمليات المالية هدف إختبار التحقق عندما يكون غـــرض فحص المراجع تحديد ما إذا كان قد حدثت أخطاء نقدية أثناء تشغيل العملية المالية ، ويمكن للمراجع إختبار عينة من فواتير المبيعات لتحديد ما إذا كـــان تم تسجيلها بشكل صحيح في يومية المبيعات وترحيلها الى الأستاذ العام بشـــكل دقـــيق . فـــإذا ما كشف ذلك الإختبار ذلك الإختبار عن فواتير لم يتم تسجيلها فإن المراجع قد يكتشف وجود أخطاء نقدية .

وإذا مـــا حقق الإختبار أهداف إختبار الإلتزام وإختبارات التحقق معا في نفس الوقت فإن ذلك الإجراء يطلق عليه بالإختبار متعدد أو مزدوج الأغراض **Dual-Purpose Test** ، علـــى سبيل المثال قد يختار المراجع عينة من فواتير المبـــيعات ويقـــوم بفحص الفواتير للتحقق من توقيعات الموظف المسئول بما يشـــير الـــى الإلـــتزام بالإجراءات الرقابية ، وفى نفس الوقت للتحقق من أن فواتـــير المبـــيعات قـــد تم ترحيلها الى يومية المبيعات بشكل صحيح . يعتبر الإختبار الأول بمثابة إختبار للإلتزام بنظم الرقابة **Test of Controls** حيث أن المـــراجع يقوم فيه بتقييم ما إذا كان الإجراء الرقابى قد تم تطبيقه أم لا ، في

حين يعتبر الإجراء الأخير بمثابة إختبار تحقق Substantive Test حيث أن المراجع يقوم بإختبار وجود أخطاء نقدية أم لا .

4- إختبار الأرصدة Test of Balances

يطلــق علــى إختبارات المراجعة التى يتم أدائها مباشرة على الأرصدة الختامــية لحساب معين مصطلح إختبار الأرصدة Test of Balances . وهى إختــبارات تحقــق اساســية مصممة لتحديد التحريفات عن طريق إختبارات مباشرة للأرصدة بدلا من إختبار العمليات التى تكون الرصيد . وكمثال على ذلــك عندما يقوم المراجعون بالمصادقة على حسابات المدينين فإنهم يقومون بإختبار الأرصدة النهائية مباشرة .

وتعتــبر إختبارات التحقق من العمليات وإختبار تحقق الأرصدة إختبارات مــتداخلة ، حيــث أن كل مجموعة من العمليات تؤثر على رصيد الحساب . وحيــث أن القــيم بــالقوائم المالية تعتبر تجميع للعمليات المالية ، لذلك فإن المـراجع قد يقوم بإختبار العمليات التى تدخل في الحساب أو رصيد الحساب ذاته أو كلاهما .

أن الهــدف الشــامل للمراجع من تلك الإختبارات هو الحصول على أدلة إثــبات صــالحة وكافية خاصة بالرصيد الختامى في حسابات المدينين . أحد الوسائل للحصول على ذلك الدليل يتمثل في إختبار العمليات المالية الداخلة في الحســاب ســواء أكــان مدينا أو دائنا ، ويمكن للمراجع أن يختار عينة من عملــيات المبــيعات وعيــنة من عمليات المتحصلات النقدية التى تؤثر على حسابات المدينين ويقوم بفحص المستندات المؤيدة لتلك العمليات المالية .

وكوسيلة أخرى للحصول على أدلة الإثبات إجراء مصادقة على عينة من أرصـــدة حســـابات المدينيـــن . يتضمن ذلك الإختبار فحص مباشر للرصيد الختامى بدون الإشارة الى العملية المالية الفردية التى تم تجميعها للوصول الى الرصـــيد . فـــي معظـــم عمليات المراجعة يستخدم المراجع كلا النوعين من الإختـــبارات ، حيث يقوم بإختيار إختبار ملائم على أساس جودة دليل الإثبات الـــذى يمكن توفيره ، وتكلفة أداء الإجراء بالإضافة الى قابلية تطبيق الإجراء فـــي ظـــل الظروف المحيطة . بعض الحسابات في القوائم المالية قد لا يكون قـــابل للتطبـــيق عليها إختبارات الأرصدة ، على سبيل المثال حسابات قائمة الدخل التى يكون لها طبيعة معينة من شأنها أن أرصدتها الختامية لا يمكن أن يـــتم إختبارها مباشرة ، بالنسبة لتلك الحسابات يعتمد المراجع على إختبارات العملـــيات المالية أو إختبارات الأرصدة على حسابات الميزانية العمومية التى تؤثر على حسابات قائمة الدخل المرتبطة بها .

يوضـــح الشكل رقم (5/14) العلاقة بين إختبارات المراجعة المصممة حسب الهدف الشامل وإختبارات المراجعة المصنفة حسب نوعها .

3/4/5 أساليب المراجعة Audit Techniques

تعـــرف أســـاليب المـــراجعة بأنهـــا عـــبارة عن الطرق التى يستخدمها المراجعون لجمع أدلة الإثبات ، ويمكن تبويب تلك الطرق الى عشرة أساليب رئيســـية فـــي ضوئها يمكن تكوين الأساس لتصميم برنامج المراجعة هى :- الفحـــص المـــادى ، المصادقات ، الفحص المستندى ، التتبع ، إعادة الأداء ، الملاحظة ، المطابقة ، الإستفسار ، الفحص ، الإجراء التحليلى .

شكل رقم (5/14)

مصفوفة إختبارات المراجعة

حسب النوع والغرض

		غرض الإختبار	
		إختبارات تحقق أساسية	إختبار التزام بنظم الرقابة
نوع الإختبار	الإجراءات التحليلية	نعم (المثال 1)	غير قابل للتطبيق
	الملاحظة والإستفسار	نعم (المثال 2)	نعم (المثالين 3 ، 4)
	إختبار العمليات	نعم (المثال 5)	نعم (المثالين 6 ، 7)
	إختبارات الأرصدة	نعم (المثال 8)	غير قابل للتطبيق

الأمثلة :-

1- مقارنـــة مصروفات السنة الحالية بمصروفات السنة السابقة وفحص أى تقلبات غير عادية .

2- الإستفسار عن الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية .

3- ملاحظة أن النقدية قد تم إيداعها يوميا عن طريق موظف مسئول .

4- الإستفسار عن من الذى يقوم بإيداع النقدية ومتى يتم إيداعها .

5- فحص الفواتير لتأييد أى إضافات على الأصول الثابتة في السنة الحالية .

6- فحص فواتير المبيعات لتبين إذا كان توقيع مدير الإئتمان موجودا بما يفيد وجود موافقة إئتمانية ووجود سجل للإئتمان (إختبار الفحص) .

7- الفحـــص المســـتندى من فواتير المبيعات حتى ملفات الإئتمان لتبين ما إذا كان عمـــيل الشـــركة لديه ملف إئتمانى وقد تم الموافقة على منحه إئتمان (فحص إعادة الأداء) .

8- المصادقة على أرصدة حسابات المدينين في نهاية العام .

1- الفحص المادى Physical Examination

هو عبارة عن نشاط الحصول على دليل الإثبات المادى ، وهو عبارة عن إجراء تحقق أساسى يتضمن عد أو فحص الأصول Counting or Inspection الـتى لهـا طبيعة الوجود المادى الملموس على سبيل المثال النقدية ، المخزون والآلات والأجهـزة . فعـند عـد النقدية أو المخزون أو فحص آلة جديدة فإن المـراجع يقوم بتطبيق أسلوب الفحص المادى Physical Examination . وهذا الأسلوب غير قابل للتطبيق على الأصول التى لها وجود يتم إثباته بشكل رئيسى عن طريق الفحص المستندى على سبيل المثال حسابات المدينين ، الإستثمارات أو المصروفات المدفوعة مقدما ، بالإضافة لذلك فإن هذا الأسلوب لا يطبق على الإلتزامات والإيرادات أو المصروفات .

يعتـبر تأكيد الوجود Existence Assertion هو تأكيد المراجعة الرئيسى الـذى يقوم بإختباره أسلوب الفحص المادى ، مع ذلك فإن ذلك الأسلوب يوفر أيضا دليل إثبات يرتبط بتأكيد التقييم Valuation Assertion حيث أن الكميات ترتبط بشكل مباشر بتحديد قيمة معظم الأصول . بالإضافة لذلك فإن المراجع أحـيانا مـا يحصل على أدلة إثبات ترتبط بجودة أو حالة الأصول من خلال الفحص المادى ، وذلك يؤثر أيضا على تأكيد التقييم . أيضا فإن تأكيد الحقوق والإلـتزام Right and Obligation Assertion يتم إختباره من خلال الفحص المـادى فقط للمدى الذى يدعم فيه إمتلاك ملكية الأصل . أيضا يمكن إختبار تأكيد الشمول Completeness Assertion من خلال الفحص المادى حيث أن تلك البنود المحذوفة من القوائم المالية قد يتم إكتشافها ، على سبيل المثال أثناء

إختبار عد المخزون قد يكتشف المراجع أن العميل قد فشل في تضمين بعض البنود في حصر المخزون .

علـــى الـــرغم مـــن أن الفحص المادى عادة ما يوفر نوع من أدلة الإثبات الأكـــثر قابلـــية للإعتماد عليه والمرتبطة بتأكيد وجود الأصل ، فإن هناك نوع بديـــل لأدلة الإثبات يمكن أن يكون مقبولا في بعض المواقف ، فعندما لا يكون لأصـــل معيـــن طبيعة الوجود الملموس فإن الفحص المادى يكون غير ملائما وبالتالى يتم إستخدام أشكال أخرى من أدلة الإثبات مثل الفواتير أو المصادقات . بالإضـــافة لذلـــك فإن جاذبية اصل معين أو سهولة تحويل الأصل الى نقدية أو حساســـية الأصـــل وقابليته للإختلاس يؤثر على الحاجة الى الفحص المادى . حيـــث يعتبر الفحص المادى للقيم الجوهرية للنقدية في الخزينة هاما جدا ، في حيـــن أن الفحـــص المـــادى للآلات والمصانع أحيانا ما يتم حذفه أو تقييده الى فحص الإضافات خلال الفترة محل المراجعة .

ويعتمد قيام المراجع بالفحص المادى للأصول التى يحتفظ بها عن طريق الغـــير من الطرف الثالث على طبيعة الأصل وأهميته للقوائم المالية ، وسمعة وإستقلال الطرف الثالث ، والسلطة المفوضة الى الطرف الثالث بالإضافة الى رقابة العميل على ذلك الطرف الخارجى ، لذلك فإذا ما تم حفظ المخزون لدى الغـــير على سبيل المثال مخزن إستيدع وكان ذلك المخزون ذو قيمة جوهرية مـــن إجمـــالى الأصـــول أو الأصول المتداولة فإن المراجع قد يعتبر الفحص المادى لذلك المخزون أمرا جوهريا .

تعتمد قابلية الإعتماد على دليل الإثبات الناتج من اسلوب الفحص المادى على درجة مهارة وخبرة المراجع الذى يقوم بأداء الفحص ، فإذا قام المراجع بإجراء عد المخزون بشكل ليس به عناية كافية أو أن المراجع ليس لديه خبرة

بإجراءات العميل التى تحدد حجم ووزن أو أبعاد المخزون ، فإن دليل الإثبات الـــذى يتم الحصول عليه من الفحص المادى قد يكون مضللا ، بالإضافة لذلك إذا ما إفتقد المراجع الخبرة للحكم على نوع أو جودة المخزون كما هو الحال عـــند مـــراجعة مخـــزون الجواهر والمعادن النفيسة ، فإن المراجع يجب أن يحصل على مساعدة من خبير أو متخصص بالأصل محل الفحص .

2- المصادقات Confirmation

عـــند إستخدام أسلوب المصادقات فإن المراجع يطلب رد كتابى من الغير مـــن الطـــرف الثالث بخصوص بند معين يؤثر على القوائم المالية . يستخدم المـــراجعون دليل الإثبات الناتج من المصادقات بشكل كبير ، لذلك فإن تحديد الطـــرف الثالـــث الـــذى ترسل اليه طلب المصادقة سوف يعتمد على طبيعة الحساب محل المراجعة .

تتمـــثل التأكـــيدات الرئيسية التى يختبرها أسلوب المصادقة في تأكيدات الوجود والحقوق والإلتزامات ، ذلك الأسلوب يمكن أن يوفر أيضا دليل إثبات عـــن تاكيدات التقييم والتخصيص ، والشمول والعرض والإفصاح . وغالبا ما يـــتم إختـــبار كـــل من تأكيدى الوجود (أو الحدوث) والحقوق والإلتزامات المرتبطة بالنقدية وحسابات المدينين عن طريق أسلوب المصادقات .

ويلاحظ أن مصادقات حسابات المدينين للعملاء الحاليين لا يمكن أن يتوقع أن توفـــر دلـــيل إثـــبات عن تأكيد الشمول حيث أن العملاء قد لا يميلون الى الـــتقرير عن أخطاء التدنيه في العرض في حساباتهم وحيث أن المراجع عادة ما يختار لإجراء المصادقة الحسابات ذات الأرصدة الأكبر المسجلة .

وعـــادة ما يتم إختبار تأكيد التقييم أو التخصيص لحسابات المدينين بشكل جـــزئى مـــن خلال المصادقات ، على الرغم من أن تقييم حساب المدينين قد يســتلزم مـــراجعة المســـموحات بالإضافة الى حسابات الديون المشكوك في تحصــيلها . وعندما يقوم المراجع بالمصادقة على أرصدة النقدية على البنك فـــإن نموذج المصادقة يطلب أيضا معلومات بخصوص الرهونات والأصول المضـــمونة مقابلها ، أيضا يمكن أن يوفر أسلوب المصادقات أدلة إثبات بشأن العرض والإفصاح .

3- الفحص المستندى Vouching

وهـــو عـــبارة عـــن فحص المستندات التى تدعم العملية المالية أو القيم المسجلة ، وحيث أن الغرض من أسلوب الفحص المستندى هو الحصول على دليل إثبات خاص بالبند المسجل في السجلات المحاسبية فإن توجيه البحث عن المستندات المؤيدة يعتبر أمرا هاما . ولأغراض الفحص المستندى فإن توجيه الإختـــبار يكـــون من البند المسجل الى المستندات المؤيدة . على سبيل المثال لتجمـــيع أدلـــة إثـــبات لتحديد ما إذا كان البيع المسجل قد حدث بالفعل ، فإن المراجع يمكن أن يفحص مستنديا المبيعات حتي المستند المؤيد – على سبيل المثال تقرير الشحن ، وكثير ما يستخدم الفحص المستندى أيضا للحصول على أدلة إثبات بخصوص الإضافات المسجلة على الأصول الثابتة أثناء العام فعن طريق الفحص المستندى لمشتريات الأجهزة والآلات المسجلة حتى المستندات المؤيـــدة – على سبيل المثال فواتير الموردين ، يمكن للمراجع الحصول على أدلـــة إثبات بخصوص ما إذا كان الشراء قد تم أم لا (الوجود أو الحدوث) ، وما إذا كانت القيمة المسجلة صحيحة أم لا (التقويم أو التخصيص) ، وما إذا

كـــان الأصل يخص العميل أما لا (الحقوق والإلتزامات) ، وما إذا كان البند الـــذى تـــم إقتـــناؤه قـــد تم تبويبه وعرضه كأصول ثابتة بشكل صحيح أم لا (العرض والإفصاح) .

ويعتـــبر تأكيد الشمول أكثر صعوبة لإختباره عن طريق أسلوب الفحص المســـتندى ، حيث أن إختبار تأكيد الشمول يتطلب من المراجع أن يبحث عن دليل إثبات عن البنود غير المسجلة ، وحيث أن الفحص المستندى يبدأ بالبنود المســـجلة فانـــه يمكن أن يحدد بصفة عامة العمليات المالية أو الحسابات غير المســـجلة ، ومـــع ذلك يمكن للمراجع إستخدام أسلوب الفحص المستندى في ظـــروف معيـــنة لإختبار تأكيد الشمول ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بإختبار المبيعات المسجلة بعد تاريخ نهاية الغام وفحص تلك البنود على فواتير المبيعات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مبيعات كان يجب أن يتم تسجيلها قبل نهاية الســـنة (والذى يعترف بتأكيد الشمول) . بوجه عام فإن إختبارات المستندات الخاصة بالبنود غير المسجلة تتضمن أسلوب مراجعة أخر يعرف بالتتبع .

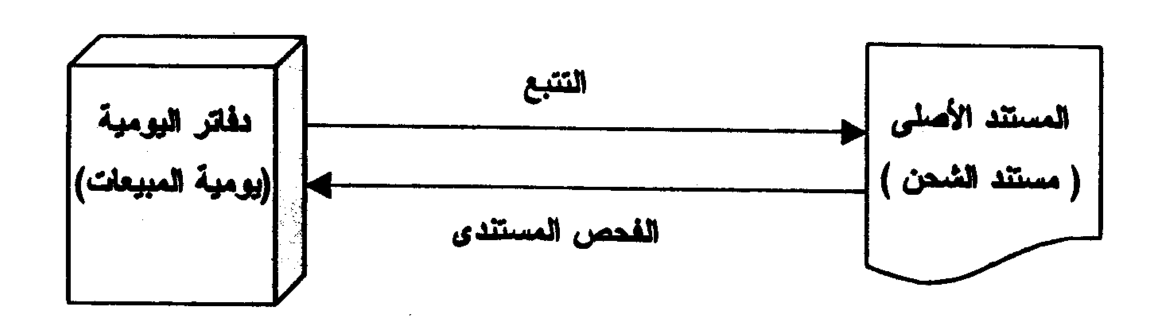
4- التتبـــع Tracing

التتـــبع عـــبارة عن إتباع المستندات الأصلية حتى تسجيلها في السجلات المحاســـبية ، ويقـــوم المراجع بأداء ذلك الإجراء عن طريق إختيار مستندات أصـــلية مـــثل فواتـــير المبـــيعات أو تقارير الشحن وتتبعهم من خلال النظام المحاســـبى الى تسجيلهم النهائى في السجلات المحاسبية - على سبيل المثال دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ . يعتبر إتجاه إختبار التتبع إجراء معاكس لإختبار الفحـــص المســـتندى . لذلك غالبا ما يستخدم المراجعون التتبع لإختبار تأكيد

الشـــمول . يوضـــح الشكل رقم (5/15) الفرق بين أسلوبى التتبع والفحص المستندى .

شكل رقم (5/15)

الفحص المستندى والتتبع



أسلوب التتبع يمكن أن يساعد المراجع في إختبار تأكيد الشمول حيث يبدأ المراجع مع المستند الأصلى الذى يجب أن يؤدى الى العملية المسجلة أو القيم المســجلة فــي السجلات المحاسبية ، عن طريق إتباع المستند الأصلى حتى الســجلات المحاسبية ، يمكن للمراجع الحصول على دليل إثبات عما إذا كان البــند تــم تســجيله أم لا . وتمثل المستندات الأصلية غير المسجلة تحريفات تأكيدات الشمول .

أيضـــا يمكـــن إختـــبار كل من تأكيدات التقييم أو التخصيص والعرض والإفصاح عن طريق التتبع ، حيث لن يقوم المراجع بتحديد أن البند قد سجل فقط ، وإنما أيضا أنه قد سجل بالقيمة الصحيحة وبذلك يتم فحص تأكيد التقييم أو التخصيص ، بالإضافة لذلك فإذا ما إكتشف المراجع أن البند قد تم تسجيله ولكـــن فـــي الحساب الخاطئ ، من ثم يمكن أن يحدد التحريف المرتبط بتأكيد العرض والإفصاح .

5- إعادة الأداء Reperformance

يستخدم المراجعون أسلوب شائع للحصول على أدلة الإثبات هو إعادة أداء أنشطة العميل المرتبطة في العملية المحاسبية . في الواقع يحصل المراجع على دليل إثبات بخصوص أنشطة العميل عن طريق تكرار تلك الأنشطة ومقارنة النتائج مع نتيجة العميل . وحيث أن ذلك الأسلوب يتضمن تكرار شئ ما قام العميل بعمله ، فإنه يمكن إستخدام كل من إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية .

يخدم إعادة الأداء كإختبار للإلتزام بنظم الرقابة عندما يعيد المراجع أداء الإجراءات الرقابية لتحديد ما إذا كان الأداء الأصلى فعالا أم لا . على سبيل المثال إذا ما قام المراجع بإعادة جمع عينة من فواتير المبيعات ووجد خطأ عند مقارنته بالجمع الموضح بتلك الفواتير ، من ثم فإن ذلك يشير الى أن الإلتزام بالإجراءات الرقابية كان غير دقيقا .

أما الأمثلة على إستخدام أسلوب إعادة الأداء لإجراء إختبارات التحقق الأساسية فهى عديدة ، فغالبا ما يقوم المراجعون بإعادة العملية الحسابية للإستهلاك أو الربح لكل سهم الخاص بالفترة ومقارنة تلك النتائج مع نتائج العميل . أيضا قد يقوم المراجعون بإختبار الدقة الحسابية للمخزون عن طريق إعادة أداء عمليات الضرب والجمع لبنود المخزون ، ومن ثم فإن أسلوب إعادة العمليات الحسابية يحقق هدف تأكيد التقييم أو التخصيص .

أيضا يتم تطبيق إعادة الأداء على الوظائف الكتابية لإمساك الدفاتر التى تؤدى عن طريق العميل ، حيث للحصول على دليل إثبات خاص بالترحيل الصحيح والدقة الكتابية في دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ وموازين

المراجعة، فإن المراجع قد يقوم بإعادة أداء تلك الوظائف الكتابية مرة أخرى ، وعلـــى ذلك يمكن للمراجع أن يعيد ترحيل عينة من قيود اليومية لإختبار دقة عملـــية الترحيل أو يعيد جمع أعمدة اليوميات وحسابات الأستاذ لإختبار مدى دقتها الحسابية .

قـــد تمـــثل الـــتحريفات التى يكتشفها المراجع أثناء تأدية تلك الإختبارات مخالفـــات لتأكيدات الوجود أو الحدوث الشمول أو العرض والإفصاح ، على سبيل المثال عندما يكتشف المراجع عند جمعه لحساب معين بالأستاذ أن بعض البنود قد تم بها إزدواج ، فإن تأكيد الوجود أو الحدوث يكون قد تم مخالفته ، وإذا وجـــد المـــراجع أن بعـــض البنود قد تم جذفها يكون تأكيد الشمول قد تم مخالفـــته ، وعـــند قيام المراجع بإعادة الترحيل قد يجد تحريفات في العرض والإفصاح عندما يتم ترحيل قيود اليومية الى حسابات بالخطأ .

6- الملاحظة Observation

وهـــى تعنى أن المراجع يراقب الأنشطة المادية للعميل ويشاهدها ، على سبيل المثال قد يلاحظ المراجع جرد مخزون العميل بهدف تقييم درجة العناية الـــتى تـــم بذلها في الجرد ، بالإضافة لذلك فإن بعض السياسات والإجراءات الخاصـــة بنظام الرقابة الداخلية يمكن التحقق منها فقط عن طريق الملاحظة حيـــث أن أدائهـــا لا يترك أى مجال للدليل المستندى ، وكأمثلة على ذلك نظم الـــرقابة الداخلـــية التى تتضمن الفصل بين الواجبات ومهارة وأهلية العاملين بالشركة .

وتخـــتلف الملاحظـــة عن الفحص المادى في أن الفحص المادى يتضمن جـــرد أو فحـــص لأصـــل معين عن طريق المراجع كالنقدية أو المخزون أو

الآلات ، في حين أن الملاحظة تركز على أنشطة العميل بغرض فهم ما الذى يقوم بأدائها وكيف ومتى قام بأدائها .

7- المطابقة Reconciliation

هى عملية المضاهاة والمطابقة لمجموعتين مستقلتين من السجلات ، فعند أداء عملية المراجعة تكون أحد مجموعات السجلات هى الخاصة بالعميل ، أما المجموعـــة الأخـــرى فهى الخاصة بالغير من الطرف الثالث . ويعتبر إعداد مذكرة تسوية البنك مثال شائع لذلك الأسلوب . فعند إستخدام أسلوب المطابقة فـــإن المـــراجع يفحص تحقق العميل من السجلات النقدية مع سجلات البنك ، وعن طريق دراسة الشيكات التى لم يتم صرفها بعد والودائع والبنود الأخرى محل التسوية يحاول المراجع أن يأخذ في حسبانه كافة البنود التى تجعل هناك فرق وإختلاف بين سجلات العميل وسجلات البنك .

يخدم أسلوب المطابقة بشكل رئيسى تأكيدات الشمول والوجود أو الحدوث، حيـــث عن طريق مطابقة مجموعتين من السجلات يمكن للمراجع أن يكتشف البنود التى لم يتم تسجيلها في سجلات العميل .

8- الإستفسار Inquiry

يستخدم أسلوب الإستفسار (توجيه الأسئلة) بشكل موسع عند أداء عملية المـــراجعة ، وقد تكون الإجابة على تلك الأسئلة شفوية أو كتابية ، وحيث أن إدارة العمـــيل وموظفـــيه على علم تام بأعمال الشركة ونظم الرقابة الداخلية الخاصة بها فإن المراجع ذو الخبرة سيستفيد حتما من أسلوب الإستفسار .

وعلى الرغم من أن الردود على الإستفسارات الكتابية أو الشفوية عادة ما تكـــون محدوده القابلية للإعتماد فإنها توفر نقطة بداية لأداء أساليب المراجعة

الأخـــرى ، بصفة عامة فإن الردود على الإستفسارات يمكن تقويتها من خلال أداء أساليب أخرى .

وبسبب أن أسلوب الإستفسار يعتبر أكثر عمومية ، من ثم فإنه يطبق على كـــل مـــن إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية كما أنه مفيد لأغراض إختبار كافــة تأكــيدات القوائــم المالية . وقد يستخدم المراجعون أسلوب الإستفسار لمعرفة ما هى إجراءات وسياسات الرقابة التى تم تحديدها ، وما هى المبادئ المحاسبية المستخدمة وكيف تم تشغيل العمليات المالية أو بهدف الحصول على تفسير من الإدارة عن نتائج إختبارات المراجعة .

الفحص Inspection

وهـــو عـــبارة عـــن فحص المستندات بطريقة معينة تختلف عن أساليب الفحص المستندى Vouching أو التتبع Tracing ، فذلك الأسلوب يعتمد على الإطـــلاع الهام على المستندات لمقارنة معلوماتها مع معلومات أخرى معلومة للمراجع أو مسجلة في الحسابات . وقد يتم إستخدام ذلك الأسلوب مع كثير من المســـتندات المتباينة على سبيل المثال عقود الإيجار وعقود الإتفاق ومحاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة وسياسات التأمين .

ويعتبر التمحيص Scanning نوع من أسلوب الفحص حيث يقوم المراجع بفحـــص المستندات والإطلاع عليه بغرض تحديد البنود الشاذة غير العادية ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتدقيق دفتر حسابات المدينين لتحديد وجود أى عملاء ذو أرصدة دائنة ضخمة يتعين تصنيفها وعرضها كالتزامات .

أيضـــا يمكـــن أن يمـــد أسلوب الفحص المراجع بمعلومات يتأسس عليها إختـــبار عملـــية المـــراجعة على سبيل المثال فحص أسلوب القرض لتحديد

معــدلات الفــائدة لأغراض إختبار مصروف الفائدة ، أيضا قد يدعم الفحص معلومــات مسجلة في السجلات المحاسبية ، على سبيل المثال تحديد الموافقة علــى إقتــناء الآلات والمعــدات عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة ، وبسبب تعدد المستندات يمكن للمراجع أن يفحص كافة تأكيدات القوائم المالية عن طريق إستخدام أسلوب الفحص .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يتضــمن أسلوب الإجراءات التحليلية عدد من الإجراءات يمكن أن يختار مــن بيــنها المــراجع لأداء ذلــك الأسلوب ، حيث يمكن أن يستخدم بعض الإختــبارات التحليلية التى تقوم بتحليل العلاقات بين البيانات ، ويتم إستخدام ذلك الأسلوب لتقييم معقولية البيانات ، على سبيل المثال قد يشير حساب بعض المؤشــرات أو الإتجاهــات من معلومات القوائم المالية الى أمور غير عادية تســتدعى من المراجع أن يقوم بالبحث على أدلة إثبات إضافية عن بند معين فــي القوائــم المالية . وحيث أن العلاقات غير العادية الموجودة بين البيانات يمكــن أن تحــدث لعديــد من الأسباب ، فإن الإجراءات التحليلية تخدم كافة تأكيدات القوائم المالية الخمسة .

4/4/5 مضاهاة أساليب المراجع بأدلة الإثبات

Matching Audit Techniques with Audit Evidence

يمكــن أن يستخدم المراجعون أساليب المراجعة العشرة لجمع ستة أنواع مــن أدلــة الإثبات التى سبق مناقشتها في بداية ذلك الفصل ، ويمكن توضيح العلاقــة بيــن الأنــواع المختلفة لأدلة إثبات المراجعة وأساليب المراجعة في الشكل رقم (5/16) .

شكل رقم (5/16)

ربط أدلة إثبات المراجع بأساليب المراجعة

أنواع أدلة الإثبات	أساليب المراجعة المرتبطة	نوع الإختبار
1- دليل الإثبات المادى	الفحص المادى .	إختبار الأرصدة .
	الملاحظة .	الملاحظة والإستفسار .
2- إقرار مقدم من الغير من الطرف الثالث .	المصادقة .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
3- دليل الإثبات الحسابى .	إعادة الأداء .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
4- التوثيق والمستندات .	إعادة الأداء .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	الفحص المستندى .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	التتبع .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	الفحص .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
	المطابقة .	إختبار الأرصدة .
		إختبار العمليات المالية .
5- إقرارات مقدمة عن طريق موظفى العميل	الإستفسار .	الملاحظة والإستفسار .
6- العلاقات المتداخلة بين البيانات .	الإجراءات التحليلية .	الإختبارات التحليلية .

كمـــا يوفـــر الجـــدول رقم (5/17) مثالا عن كيف يمكن للمراجع من مضاهاة أو مطابقة دليل إثبات المراجعة بأساليب المراجعة .

شكل رقم (5/17)

مقابلة دليل إثبات المراجعة بأساليب المراجعة

الهدف : هل رصيد الآلات تم عرضه بشكل عادل .

التأكيد : الوجود (هل الآلات موجودة بالفعل) .

الإختيارات	إجراء المراجعة	دليل إثبات المراجعة	اسلوب المراجعة	نوع الإختبار
1	تـم مـراجعة الأرصدة الإفتتاحية للسنة السابقة . تأييد الإضافات في تلك السنة عن طريق الفحص المستندى للفواتير .	التوثيق المستندى	الفحص المستندى	إختبار العمليات المالية .
2	الفحص المادى للآلات المحددة في الأرصدة الختامية .	دليل الإثبات المادى	الفحص المادى	إختبارات الأرصدة
3	مقارنـة الرصـيد فـي تلك السنة بنفس الرصيد في السنة السابقة .	لعلاقات المتداخلة بين البيانات	الإجراءات التحليلية	الإختبارات التحليلية
4	الإستفسـار مـن العمـيل بشأن وجود أية تغيرات .	اقرارات مقدمة عن طريق موظفى العميل	الإستفسار	الملاحظة والإستفسار
5	الحصـول على قائمة التغيرات في الآلات ومقارنتها بمستندات التأمين	التوثيق المستندى	الفحص	إختبار الأرصدة

يلاحظ أن كافة الإختيارات الخمسة توفر دليل إثبات على وجود الآلات . هـذا ويقـرر المراجع أى الإختيارات التى يتعين إستخدامها في ضوء تكلفة الإختيار مقابل عوائدها (تخفيض مخاطر المراجعة) .

بوجــه عام يمكن القول بأنه للوفاء بهدف المراجعة يتطلب الأمر إستخدام أكــثر مــن أســلوب واحد ، حيث يلاحظ أنه في الشكل السابق أن الأساليب الخمسة المختلفة تعتبر طرق لجمع أدلة الإثبات لتأكيد الوجود الخاص بالآلات، عــلاوة علــى ذلك فبينما يتم إستخدام أسلوب مراجعة لإختبار حساب معين ، يمكن للمراجع أيضا جمع أدلة إثبات على حسابات أخرى بالقوائم المالية بسبب الطبــيعة الثنائية لنظام القيد المزدوج . فعلى سبيل المثال عندما يقوم المراجع بإختــبار صحة حسابات المدينين (الوجود) ، فإن المراجع أيضا يقوم بجمع أدلة إثبات على صحة المبيعات .

5/4/5 الإنتهاء من برنامج المراجعة Finalizing the Audit Program

في بداية ذلك الفصل تم الإشارة الى أن عملية إعداد برنامج المراجعة قد تــم تعريفها بأنها مجموعة متتابعة من الخطوات التى تربط تأكيدات المراجعة بــأهداف عملية المراجعة بأدلة إثبات المراجعة بأساليب المراجعة وبإجراءات المــراجعة . وعندما يختار المراجع أسلوب مراجعة معين (على سبيل المثال التتبع) للحصول علي نوع معين من أدلة الإثبات (على سبيل المثال التوثيق المستندى في شكل فواتير المبيعات) لتحقيق هدف مراجعة معين (على سبيل المــثال تحديــد مــا إذا كانت فواتير المبيعات التى تم إعدادها أثناء الفترة قد ســجلت كمبيعات) والتي تم تطويرها من تأكيد المراجعة (على سبيل المثال الشــمول) ، تكــون النتــيجة هى إجراء معين للمراجعة . وهكذا فإن إجراء المــراجعة ببساطة يعتبر الأداة التى عن طريقها يتم الحصول على أدلة إثبات للوفــاء بهدف مراجعة معين مشتق من تأكيد مراجعة معين . يوضح الجدول

رقــم (5/18) شرح لكيفية الربط بين تلك الخطوات لأغراض إعداد برنامج مراجعة للمخزون .

شكل رقم (5/18)

التأكيدات ، الأهداف ، أدلة الإثبات ،

الأساليب وإجراءات المراجعة للمخزون

تأكيد القوائم المالية	أهداف المراجعة	أدلة إثبات المراجعة المرتبطة	أساليب المراجعة	إجراءات المراجعة
الوجود أو الحدوث	أن المخزون المتضمن في الميزانية موجود ماديا .	دليل الإثبات المادى	الفحص المادى	عمل إختبار لعد المخزون
الشمول	تتضمن كميات المخزون كافــة المنتجات ، المواد الخام .	التوثيق المستندى	التتبع	تتبــع تــقارير الإستلام المقدمة قبل نهاية السنة حتى سجلات المخزون .
الحقوق والإلتزامات	أن المنشأة لديها حقوق قانونية لملكية المخزون.	التوثيق المستندى	الفحص	فحص إتفاقيات المخزون المودعة كأمانة لتحديد العملاء أو البائعين .
التقويم والتخصيص	أن المخزون محدد بدقة عند التكلفة (الا اذا كان سعر السوق أقل) .	التوثيق المستندى	الفحص المستندى	الفحص المستندى لتكاليف المخـزون المسجلة حتى فواتير البائعين .
العرض والإفصاح	أن المخــزون قــد تــم تبويبه بشكل صحيح في الميزانية كأصول متداولة	التوثيق المستندى	الفحص	فحص مسودة القوائم المالية .

5/5 توثيق أدلة الإثبات في أوراق العمل

Documenting Audit Evidence in Working Papers

1/5/5 تعريف وأهداف أوراق العمل

يعــرف إيضــاح معايير المراجعة الأمريكى رقم (41) القسم رقم (339) بعنوان أوراق العمل Working Papers تلك الأوراق بأنها عبارة عن السجلات الــتى يحــتفظ بهــا المراجع وتتضمن الإجراءات المطبقة والإختبارات المؤداة والمعلومــات الــتى تم الحصول عليها ، بالإضافة الى النتائج المرتبطة التى تم التوصــل الــيها من خلال أداء مهمة المراجعة . ويجب أن تكون أوراق العمل وصــفية بالكامل، والا تتطلب أى تفسيرات منفصلة ، كما يجب أن تكون متسقة مع نوع تقرير المراجعة الذى تم إصداره . ويتم تصميم أوراق العمل ليس فقط لتوفــير تأيــيد لــتقرير المــراجع وأدلة الإثبات التى قام بجمعها طبقا لمعايير المــراجعة وتقيــيمها . حيث أنها تخدم أيضا كأداة رئيسية مستخدمة عن طرق الأفراد المشرفين الذين يقومون بفحص العمل المؤدى لتحديد ما إذا كانت مهمة المراجعة قد إستوفت كافة معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

وتخــدم أوراق العمــل فــي مراجعة السنة السابقة كأساس لتخطيط عملية المراجعة في السنة الحالية . وتتضمن تلك الأوراق بنود مرتبطة بالسنة الجارية مــثل المعلومــات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للعميل كما هو قائم في السنة الســابقة ، ومقدار الوقت المستغرق في أداء كافة مجالات المراجعة الرئيسية ، وأى مشــاكل تم مواجهتها بالإضافة الى أى قيود معدلة مقترحة . وبصفة عامة فــإن أوراق العمل في السنة السابقة تلخص عملية فحص المستندات والسجلات أعضاء فريق عمل المراجعة في أداء مهامهم المحددة في عملية المراجعة .

غالــبا مــا يساعد موظفى العميل المراجعين في إعداد أوراق العمل عن طــريق إعداد القوائم أو الجداول التى يطلبها المراجع ، فعلى سبيل المثال قد يقوم موظفى العميل بإعداد تحليل لحساب الإصلاحات ، وعندما يقوم موظفى العمــيل بإعداد أوراق العمل فإن المراجع يجب أن يمدهم بتعليمات تفصيلية ، كما يجب أن يقوم بتقييم جودة عملهم ، وفحص المعلومات التفصيلية المتضمنة فــي القوائــم علــى المستندات والسجلات الأصلية . بصفة عامة فإن إرتباط العميل في عملية إعداد أوراق العمل تخفض من أتعاب عملية المراجعة ولكنها تضعف من جودة عملية المراجعة حيث أن المراجع يقوم بتقييم العمل المؤدى عن طريق موظفى العميل ، أيضا فإن المراجع يؤدى إجراء المراجعة الخاص بفحص المدفوعات التى تشكل حساب الإصلاحات حتى يضمن ويتأكد من أن كافة البنود قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وملائم . وبصفة عامة يستخدم بعــض المراجعيــن الحروف PBC أعدت عن طريق العميل Prepared by Client للإشارة الى أوراق العمل المعدة عن طريق موظفى العميل .

يمكن القول بأن أغراض إعداد أوراق العمل تتمثل في وظيفتين رئيسيتين هما :-

- توفــير الســجل الرئيسى الذى يؤكد أن عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير مراجعة متعارف عليها .
- تساعد المراجع في أداء عملية المراجعة والإشراف عليها .

سجل أدلة الإثبات Record of Evidence

إن الغــرض الرئيسى من إعداد أوراق عمل المراجعة يتمثل في أنها تعد بمــثابة سجل لأدلة إثبات المراجعة والتي تعتبر أساس تأييد تقرير المراجع .

حيث تتضمن أوراق العمل كافة موازين المراجعة ، والقوائم الإختبارية والبرامج والمصادقات وجداول التحليل وغيرها من وسائل التوثيق الأخرى للمراجع . أن أوراق العمل تمثل دليل الإثبات الرئيسى الذى يفيد بأن المراجع قد أدى عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها متضمنة معايير العمل الميدانى وأنه قد توصل الى النتيجة الملائمة .

التخطيط Planning

تتيح أوراق العمل للمراجع أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة بشكل صحيح طبقا لما يتطلبه المعيار الأول من معايير العمل الميدانى ، فأثناء عملية المراجعة يجب على المراجع أن يحدد ما هى الإجراءات التى يجب أدائها وتقييم الموقف القائم لعملية المراجعة وتحديد الأمور المطلوب أن يتم حلها قبل إتمام عملية المراجعة .

الفحص Review

يتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميدانى أيضا الإشراف الدقيق على المساعدين ، وأحد المظاهر الهامة لذلك الإشراف يتمثل في فحص عمل المساعدين عن طريق مسئول في مستوى أعلى ملائم . وكل عضو من أعضاء فريق العمل في المستوى الأعلى يمكنه فحص العمل المؤدى عن طريق أعضاء فريق المراجعة في المستوى الأدنى ومن ثم يمكن تقييم كافة نتائج عملية المراجعة .

2/5/5 التقييم العام للمعلومات

يعد كل مكتب من مكاتب المحاسبة معايير مرتبطة بمحتوى وتنظيم أوراق العمــل بغــرض تسهيل عملية تنظيمها وفحصها بكفاءة ، حيث تقوم المكاتب باســتخدام نظام ثابت للفهرسة **Indexing** يمكن من تحديد كل ورقة عمل كما أنــه يسهل من الإشارة والإحالة المتبادلة لتوفير التوحيد داخل المكتب . وفى مكاتــب المحاســبة الكبيرة توجد حسابات محددة في ترتيب محدد في أوراق العمل من أجل تسهيل الفحص الدقيق والنهائى لشريك المراجعة الذى لا يكون مرتبط بمهمة المراجعة .

بصفة عامة فإن أوراق العمل لها خصائص تنظيمية عديدة شائعة ومحتوى عــام ، حيــث عــادة ما يصنف المراجعون أوراق العمل في ثلاثة أنواع من الملفات هى الملف الدائم ، والملف الجارى وملف السنة السابقة للمراجعة .

الملف الدائم Permanent File

تتضمن أوراق العمل التى يتم تضمينها داخل الملفات الدائمة **Permanent Files** معلومــات ذات فــائدة مستمرة للمراجع ، حيث يمكن أن تكون أوراق العمــل إمــا صور أو نسخ من المستندات أو الإتفاقيات الهامة بالإضافة الى المعلومات التى يتم إعدادها عن طريق المراجع أو العميل وتتضمن ما يلى :-

1- جــداول الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة المرحلة من فترات سابقة – علــى سبيل المثال الأصول الثابتة ، القروض طويلة الأجل وحقوق المســاهمين . تتــيح تلك الجداول للمراجع أن يحدد التغيرات بسهولة بالإضــافة الــى مساعدته في التركيز على التغيرات الحادثة فيها في السنة موضع المراجعة .

2- توثيق نظام الرقابة الداخلية –على سبيل المثال الخرائط التنظيمية وخرائط التدفق التى يتم إعدادها عن طريق العميل أو المراجع .

3- نتائج الإجراءات التحليلية المؤداة في سنوات سابقة ، وغالبا ما تتضمن المؤشرات التاريخية الرئيسية وحسابات القوائم المالية كنسبة مئوية الى الإجمالى الملائم – على سبيل المثال حسابات قائمة الدخل معبرا عنها كنسبة من المبيعات .

ملف أوراق العمل في السنة الحالية

عادة ما تتضمن ملفات أوراق العمل في السنة الجارية **Current-Year Working Paper Files** ما يلى :-

1- برنامج المراجعة .

2- مسودة القوائم المالية للعميل وتقرير المراجع .

3- ميزان المراجعة التشغيلى .

4- بيان قيود التعديل وإعادة الترتيب المقترحة .

5- جدول يربط ميزان المراجعة التشغيلى بحسابات الأستاذ الفرعية .

6- جداول مؤيدة تدعم القيم التى يتم تضمينها في تلك الجداول .

يتم تصميم ملف أوراق العمل الجارية لتدعيم التأكيدات المنظمة في القوائم المالية ، ويتم تدعيم القوائم المالية عن طريق ميزان المراجعة التشغيلى والتي تبين قيود التعديلات وإعادة الترتيب المقترحة . كل حساب في ميزان المراجعة التشغيلى بدوره مؤيد بجداول رئيسية وجداول تفصيلية مؤيدة .

كما توضح شرح لعملية الفهرسة ، حيث في ميزان المراجعة التشغيلى فإن الجدول الرئيسى الخاص بالنقدية موجود عند أ – 1 ، حيث يمكن لكل فرد يعمل في مهمة المراجعة أن يذهب الى أ – 1 ويحدد الجدول الرئيسى للنقدية وكافة الجداول المؤيدة للنقدية . على سبيل المثال فإن مذكرة تسوية البنك الخاصة بالحساب المرقم 101 – 1 موجودة في ورقة العمل أ – ا – 1 .

برنامج المراجعة Audit Program

يعبر برنامج المراجعة عن قائمة بإجراءات المراجعة تهدف الى إختبار التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية ، ويقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة المبدئى في مرحلة التخطيط وحيث يتم تعديله حسب ما تتطلبه الظروف عند أداء مهمة المراجعة .

القوائم المالية وتقرير المراجع

Financial Statements and Auditor's Report

تتضمن أوراق العمل للسنة الجارية مسودات للقوائم المالية للعميل بالإضافة الى مسودة بتقرير المراجع ، وإذا ما قام العميل بعمل تغيرات في القوائم المالية ، يتم عادة تحديث تلك القوائم المالية لتظل متسقة مع ميزان المراجعة التشغيلى والجداول الرئيسية والمؤيدة .

ميزان المراجعة التشغيلى Working Trial Balance

يعبر ميزان المراجعة التشغيلى عن أوراق العمل الرئيسية التى تؤيد القوائم المالية للعميل ، ويشير الفهرس في العنوان الأول الى الجداول الرئيسية والمؤيدة الخاصة بأحد حسابات القوائم المالية .

جدول قيود التسوية وإعادة التبويب المقترحة
Schedules of Proposed Adjusting and Reclassification

يوفر ذلك الجدول قيود التسوية وإعادة التبويب التى يتعين ترحيلها الى ميزان المراجعة التشغيلى . ويتم عمل التمييز بين قيود التعديل وقيود إعادة التبويب حيث أن قيود إعادة التبويب لن تغير من أرصدة حسابات الدخل أو أرصدة الحساب الإجمالية ، على سبيل المثال فإن حسابات المدينين – المديرين قد يتم تضمينه في السجلات المحاسبية في حسابات المدينين – تجارى . من أجل توفير عرض ملائم بالقوائم المالية فإن حسابات المدينين – مديرين يتم إعادة تبويبها كحساب مستقل طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

الجداول الرئيسية Lead Schedules

يتضمن ميزان المراجعة التشغيلى عادة حسابات يتم التقرير عنها في القوائم المالية ، في معظم الحالات فإن القوائم المالية لن تعبر عن كل حساب بالأستاذ العام ، على سبيل المثال فإن العميل قد يكون لديه عدد من حسابات البنوك ، وكل منها لديه حساب منفصل بالأستاذ العام ، عادة ما تمثل القيم التى تم التقرير عنها في القوائم المالية كنقدية إجمالى : (1) أرصدة النقدية التى تم مطابقتها في كافة حسابات البنوك مضافا اليها (2) أى حسابات نقدية نثرية ، (3) ما في حكم النقدية . الجدول الرئيسى lead Schedule لاسيما بالنسبة لمهام المراجعة الضخمة يسد الفجوة ما بين ميزان المراجعة التشغيلى والأستاذ العام عن طريق وضع كافة حسابات الأستاذ العام التى يتم التقرير عنها كحساب واحد في القوائم المالية .

الجداول المؤيدة Supporting Schedules

تعبر الجداول المؤيدة عن أوراق العمل التى تدعم العمل المؤدى والنتائج التى يتم التوصل اليها عن القيم المتضمنة في الجداول الرئيسية ، ويطلق أيضا علـــى الجـــداول المؤيدة تعبير الجداول التفصيلية Detailed Schedules وهى تضم مجموعة من أوراق العمل ، ويعتمد تحديد النوع الدقيق للجداول المؤيدة وعددهـــا لحســـاب معين على عديد من العوامل لعل أبرزها جوهرية البند ، وخصائص الحساب المرتبط بالإضافة الى إجراءات المراجعة المؤداة . بوجه عام يوجد سبعة أنواع من الجداول المؤيدة هى :-

1- ميزان المراجعة Trial Balance

يتضمن ميزان المراجعة التفاصيل التى تدعم حسابات القوائم المالية على سبيل المثال ميزان مراجعة حسابات المدينين ، هذا النوع من الجداول يتضمن قوائم تدعم حسابات الدخل (على سبيل المثال الإيرادات المتنوعة) وحسابات المصروفات (على سبيل المثال المصروفات القضائية أو القانونية) .

2- التحليل Analysis

يعرض التحليل النشاط الكامل في أحد الحسابات ، غالبا ما تتضمن أوراق العمـــل تحليل لأحد الحسابات على سبيل المثال الآلات والمعدات ، القروض طويـــل الأجل ، وحقوق المساهمين . وتعتبر التغيرات في تلك الحسابات ذات أهمية نسبية لأنشطة العميل .

3- المطابقة Reconciliation

تــربط مذكــرة المطابقة القيمة المسجلة في سجلات العميل بمصدر أخر وغالبا ما يكون مصدر خارجى . والمثال الشائع على ذلك مذكرة تسوية البنك والتي تتضمن مطابقة القيمة المسجلة في السجلات مع القيمة المسجلة في بيان البــنك . يتضــمن إعــداد مذكرة التسوية فحص المستندات والسجلات وأداء العمليات الحسابية .

4- أوراق عمل الإجراءات التحليلية

Analytical Procedures Working Papers

وتوضح أوراق عمل الإجراءات التحليلية نتائج الإجراء التحليلى الذى يتم أداؤه على أحد الحسابات وإستنتاج المراجع من التحليل .

5- أوراق عمل إجراءات ونتائج المراجعة

Audit Procedures and Findings Working Papers

وهى تعتبر أوراق عمل تلخص نتائج أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة المؤداة لتأكيد معين على سبيل المثال ملخص ردود المصادقات .

6- التوثيق Documentation

يتضــمن التوثيق كافة أدلة الإثبات المكتوبة التى يقوم المراجعون بجمعها لتوثــيق صــحة العملــيات المالية ، وأرصدة الحسابات والإفصاحات بالقوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك مصادقات البنوك وحسابات المدينين وصور عقود العملاء .

7- جداول المعلومات Information Schedules

تتضمن تلك الجداول معلومات أخرى بخلاف أدلة إثبات المراجعة ، وتحتوى تلك الجداول على سبيل المثال قائمة بساعات عمل العميل ، وأرقام تليفون العميل الهامة بالإضافة الى البيانات التجميعية لأغراض إعداد الإقرار الضريبى .

ملفات أوراق العمل للسنة السابقة Prior-Year Working Paper Files

تعبر ملفات أوراق العمل عن السنة السابقة عن ملفات أوراق العمل الجارية للسنة الماضية ، وقد تكون تلك الملفات مفيدة للمراجعين عند تخطيط عملية المراجعة للسنة الحالية .

3/5/5 ملكية وسرية أوراق العمل

Ownership and Confidentiality of Working Papers

تعتبر ملكية وسرية أوراق العمل في غاية الأهمية سواء للمراجعين أو للعملاء على النحو التالى :-

الملكية Ownership

سواء تم إعداد أوراق عن طريق العميل أو المراجع فإنها تمثل ملكية لمكتب المحاسبة ، حيث يجب أن يتم إعادة مستندات وسجلات العميل المستخدمة أثناء مهمة المراجعة الى العميل ، إلا أن العميل قد يقوم بإعداد نسخ وصور عديدة من المستندات والسجلات الهامة ليضمنها أوراق العمل . ويجب على المراجع أن يحتفظ بنظام رقابة على أوراق العمل في كافة الأوقات .

السرية Confidentiality

يجب أن يتم ضمان سرية أوراق العمل أثناء أداء مهمة المراجعة ، حيث يجـــب حمايـــة أوراق العمل من الإقتراب غير الشرعى أو المرخص به عن طريق موظفى العميل أثناء مهمة المراجعة . وتعتبر سرية أوراق العمل غاية في الأهمية للدرجة التى يتعين معها أن يؤمن المراجعون أوراق العمل ، حيث أن أوراق العمل لا يتم تقديمها لأية أطراف خارجية بدون إذن العميل أو بدون وجـــود إذن قضـــائى صحيح للمسئول أمام المحكمة للشهادة أو بسبب وجود ضـــرورة للوفـــاء بـــالأحوال المقررة عن طريق القاعدة رقم 301 من دليل السلوك المهنى المريكى [1] .

4/5/5 إعداد أوراق العمل Preparation of Working Papers

إن الإعداد الصحيح لأوراق العمل يعنى توثيق الآتى :-

1- العمل المؤدى .

2- دليل الإثبات الذى يتم تجميعه .

3- النتائج التى يتم تحقيقها .

4- الإستنتاجات التى تم التوصل اليها .

---

[1] تنص القاعدة (301) من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بعنوان أسرار العملاء على أنه يجب على العضو عدم إفشاء اى أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الا بموافقة العميل نفسه ، لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1996 .

يوضـــح الشكل رقم (5/19) نموذج لأوراق العمل ، بوجه عام يجب أن تتميز أوراق العمل التى يتم إعدادها بشكل صحيح بعديد من الخصائص هى :-

1- يجــب أن يكون لأوراق العمل عنوان صحيح يتضمن إسم العميل ، وعنوان أوراق العمل ، والفترة المغطاة ، إسم الذى قام بإعدادها ، تاريخ إعداد أوراق العمل ، إسم القائم بفحص أوراق العمل ، تاريخ الفحص ، رقم الإحالة والفهرسة .

شكل رقم (5/19)

نموذج لأوراق العمل

اسم مكتب المراجعة	**أ - 2**
جرد حساب صندوق المصروفات النثرية	**تم إعدادها بمعرفة السيد/..........**
	بتاريخ / /
التاريخ / /	**تم فحصها بمعرفة السيد/..........**
	بتاريخ / /

جرد النقدية 1500

إيصالات مصروفات نثرية مدفوعة

مدفوعة الى	رقم الإيصال	القيمة	
السيد /	15300	700	
السيد /	15301	50	
			750
			750
			a,t

حيث أن a تتفق مع الأستاذ العام

t مجموع العمود

تــم جــرد خزينة المصروفات النثرية في .... في تمام الساعة .... في وجود الأســتاذ / .... أمين الخزينة ، بعد عملية الجرد تم إعادة النقدية بخزينة المصروفات النثرية اليه مرة أخرى.

2- يجـــب أن تشير أوراق العمل بوضوح الى العمل المؤدى ، وذلك قد يستلزم :-

أ - مذكرة مكتوبة .

ب- تحديد الخطوات الملائمة في برنامج المراجعة .

جـــــ- إجــراء الـــتعريفات عــن طــريق تحديد مجموعة من الرموز Notations يطلـــق عليها بالعلامات Tick Marks مباشرة على أوراق العمل وشـــرحها . وأحـــيانا يختار مكتب المحاسبة مجموعة من العلامات المعيارية لتسهيل فحص أوراق العمل .

3- يجـــب أن تستوفى أوراق العمل بوضوح الأهداف التى من أجلها تم تصميمها .

4- يجب أن يتم ذكر إستنتاجات المراجع بوضوح .

وعادة ما يستخدم المراجع عند القيام بعمل عديدا من الرموز أو العلامات لكل نوع من العمليات ، حيث يتم الإستعانة بعلامة معينة للمراجعة المستندية ، وعلامـــة أخـــرى لمـــراجعة الترحيلات ، وعلامة ثالثة لمراجعة المجاميع ، وعلامة رابعة لمراجعة كل المجاميع من صفحة الى أخرى ، وعلامة خامسة لمراجعة بنود دفتر النقدية مع كشف حساب البنك وهكذا ... وليس هناك نظام موحد حيث تختلف تلك العلامات ومدلولها لكل مكتب محاسبة ، ويتعين التقيد بإســـتخدام أعضـــاء فـــريق العمل نظام علامات المكتب وعدم إفشاء مدلولها لموظفى العميل .

الفصل السادس

دراسة هيكل الرقابة الداخلية

الفصل السادس

دراسة هيكل الرقابة الداخلية

Consideration of Internal Control

مقدمة :

لاشـك أن نظـام الـرقابة الداخلية للعميل يؤثر جوهريا على أداء عملية المـراجعة حيـث عندما يكون ذلك النظام غير فعالا، يتعين على المراجعين القيام بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية .

يهـتم ذلـك الفصل بدراسة هيكل الرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة وإيضاحاتها، وفى سبيل تحقيق ذلك يتعين تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية، وتحديـد ووصـف مكونـات نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الأنواع الأربعة للأنشطة الرقابية، وشرح العلاقة بين الأنشطة الرقابية وتأكيدات القوائم المالية، وتحديد القيود المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية، وشرح كيف يقوم المراجع بفهم نظـام الرقابة الداخلية وكيفية قيامه بتقييم مخاطر الرقابة، وشرح آثار مخاطر الرقابة على عملية المراجعة، وتعريف اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية وشـرح كـيف يـتم أدائهـا، وتحديد مسئولية المراجع فى إبلاغ المعلومات المرتـبطة بـنظام الـرقابة الداخلية التى يتم الحصول عليها أثناء أداء مهمة المراجعة.

وفى سبيل ذلك تم تقسيم الفصل إلى خمسة موضوعات رئيسية على النحو التالى:

1/6 طبيعة أهداف الرقابة الداخلية .

2/6 مكونات الرقابة الداخلية .

3/6 العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتأكيدات القوائم المالية .

4/6 إجـــراءات دراســـة نظـــام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة المالية .

5/6 توصـــيل المـــراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقاً لمعايير المراجعة.

1/6 طبيعة أهداف الرقابة الداخلية The Objectives Of Internal Control

إن حجـــم منشـــأة الأعمـــال، ودرجة كثافة أعمالها والانتشار الجغرافى لأنظمـــتها تمـــنع مجلـــس الإدارة والإدارة العلـــيا من الإشراف على أعمالها مباشـــرة، حيـــث لايمكن لهم ببساطة ملاحظة أو إدارة أو الإشراف على كافة أنشطة المنشأة بأنفسهم، وإنما بالأحرى يحاولون أن يحققوا أهدافهم المُخططة من خلال أنشطة الرقابة الداخلية التى تتخلل أعمال المنشأة.

وينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى على مايلى:

"يجـــب أن يحصل المراجع على فهم كافٍ بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطـــيط عملـــية المـــراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق الأساسية التى يتم أدائها".

وقـــد عـــرف إيضـــاح معايير المراجعة رقم (55) بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة الرقابة الداخلية Internal Control والتى يُطلق عليها أيضاً هيكل الرقابة الداخلية Internal Control Structure

بأنها عبارة عن العملية التى تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسئولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن المنشأة سوف تحقق عدد من الأهداف والتى تقع داخل ثلاثة مجموعات هى:

1- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية.

2- فعالية وكفاءة أعمال المنشأة.

3- الالتزام بالقوانين واللوائح.

لاشـك أن الرقابة الداخلية توفر التأكيد المعقول على تحقيق كل هدف من تلك الأهداف الثلاثة، باعتبار أنها وسيلة للرقابة على أنشطة المنشأة وبغرض مساعدتها على التأكد من تحقيق تلك الأهداف.

وعلـى الرغم من تحقيق المنشأة لأهدافها المرتبطة بإعداد التقارير المالية أو تحديد التزامها بالقوانين المرتبطة بالأنشطة داخل نظم رقابة المنشأة إلا أن تحقيق أهدافها المرتبطة بأعمالها سوف يعتمد ليس فقط على قرارات الإدارة، وإنمـا أيضـا على تصرفات المنافسين بالإضافة إلى العوامل الأخرى خارج المنشأة.

يهـتم المـراجعون بصفة رئيسية بنظم الرقابة الداخلية التى تتعلق بهدف المنشـأة مـن إعـداد القوائـم المالية لأغراض التقرير الخارجية بأنها قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. ومع ذلك قد يحتاج المراجعون دراسة نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بأهداف الأعمال منشأة والالتزام بالإجراءات الرقابية التى تتعلق بالبيانات التى يقوم المراجع بتقييمها واستخدامها عند تطبيق إجراءات المراجعة، على سبيل المثال فإن نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بالبيانات الإحصائية للإنتاج يمكن أن تكون ملائمة إذا ماقام المـراجع باسـتخدامها عـند أداء الإجراءات التحليلية بهدف اختبار البيانات

المحاسبية، وعلى النقيض من ذلك فإن نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بالالتزام بتعليمات الصحة والأمان عادةً ما لا ترتبط بمراجعة القوائم المالية.

بالإضافة إلى أهمية الاحتفاظ بنظم رقابة داخلية من أجل تسهيل تحقيق أهداف المنشأة، فإن المنشأة التى تخضع لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC تحتفظ بنظم رقابة داخلية من أجل الالتزام بالقانون. فى منتصف السبعينات كان المسئولين عن عديد من الشركات الأمريكية قد سمحوا لموظفيهم بسداد مبالغ ضخمة للمسئولين بالحكومات الأجنبية ، وقد تم النظر إلى تلك المدفوعات من وجهة نظر ميثاق السلوك والأخلاق للأعمال والمهن بأنه رشوة للحصول على عقود أعمال أو الاحتفاظ بها ، وقد ادعت الإدارة العليا بأنها لم تكن على علم بأمر تلك المدفوعات . وكمحاولة لإيقاف سداد الرشاوى وافق الكونجرس أمريكى على قانون لمنع دفع الرشاوى للعملاء الأجانب Foreign Corrupt Practices Act (Fcpa).

فى عام 1977 كتعديل لقانون تداول الأوراق المالية الصادر فى عام 1934 والذى يتطلب من الشركات المسجلة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) تصميم والاحتفاظ بنظام رقابة داخلية مُقنع . ويستلزم ذلك القانون أن تحتفظ الشركات المسجلة بدفاتر وسجلات وحسابات تعكس بدقة وعدالة العمليات المالية والتصرف فى الأصول ، وتقوم هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بإدارة ذلك القانون FCPA الذى يقضى باحتفاظ الشركة بنظم رقابة داخلية بالإضافة إلى منع دفع الرشاوى، ونتيجة لذلك القانون قامت المنشآت بعمل تحسينات فى نظم الرقابة الداخلية وقامت بالتوسع فى تعيين أعضاء بقسم المراجعة الداخلية. ويتعرض المديرون والمسئولون بالشركات الذين لايلتزموا بذلك القانون إلى الغرامات والعقوبات التى قد تصل إلى السجن.

2/6 مكونات الرقابة الداخلية Component Of Internal Control

أشار إيضاح معايير المراجعة رقم (58) القسم 319 بعنوان هيكل الرقابة الداخليــة إلى أن هيكل الرقابة الداخلية فى المنشآت يتكون من خمسة مكونات أساسية هى:

1- بيئة رقابية Control Environment

2- تقويم المخاطر Risk Assessment

3- الأنشطة الرقابية Control Activities

4- تشغيل وتوصيل المعلومات

Information Processing and Communication

5- الإشراف والمراقبة Monitoring

ولاشــك أن الــنظم الرقابــية التى تحددها المنشآت داخل تلك المكونات الخمســة يمكن أن يكون لها أثر جوهرى مباشر على كيفية تخطيط المراجع وأدائه لعملية المراجعة.. حيث:

1- أن تلــك النظم الرقابية توفر مصدر هام للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر الــتحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة Management Misrepreatation التى يمكن أن تحدث فى تأكيدات القوائم المالية.

2- أن تعتــبر المصــدر الرئيســى للمعلومــات الخاصة بالعمليات والطرق والسجلات والتقارير التى تستخدمها المنشأة لإعداد قوائمها المالية.

كــلا النوعيــن مــن المعلومــات هامة للمراجعين عند تحديد إجراءات المــراجعة الــتى يتعين تأديتها.. وعلى الرغم من أن الأنواع الخمسة قد يتم تحديدهــا بشكل تحكمى إلا أنها مفيدة عند مناقشة طبيعة هيكل الرقابة الداخلية

وكيف يمكن أخذها فى الحسبان عند أداء عملية المراجعة، مع ذلك فإن الاهتمام الرئيسى للمراجع يتمثل فى المقام الأول بما إذا كانت النظم الرقابية تتعلق بتأكيدات القوائم المالية وليس فى كيفية تبويبها.

يوضح الجدول رقم (6/1) مكونات هيكل الرقابة الداخلية، والتى تُمكّن المنشأة من تحقيق أهدافها وهى ترتبط بكافة أنشطة المنشأة أو أى من وحداتها التشغيلية أو وظائفها.

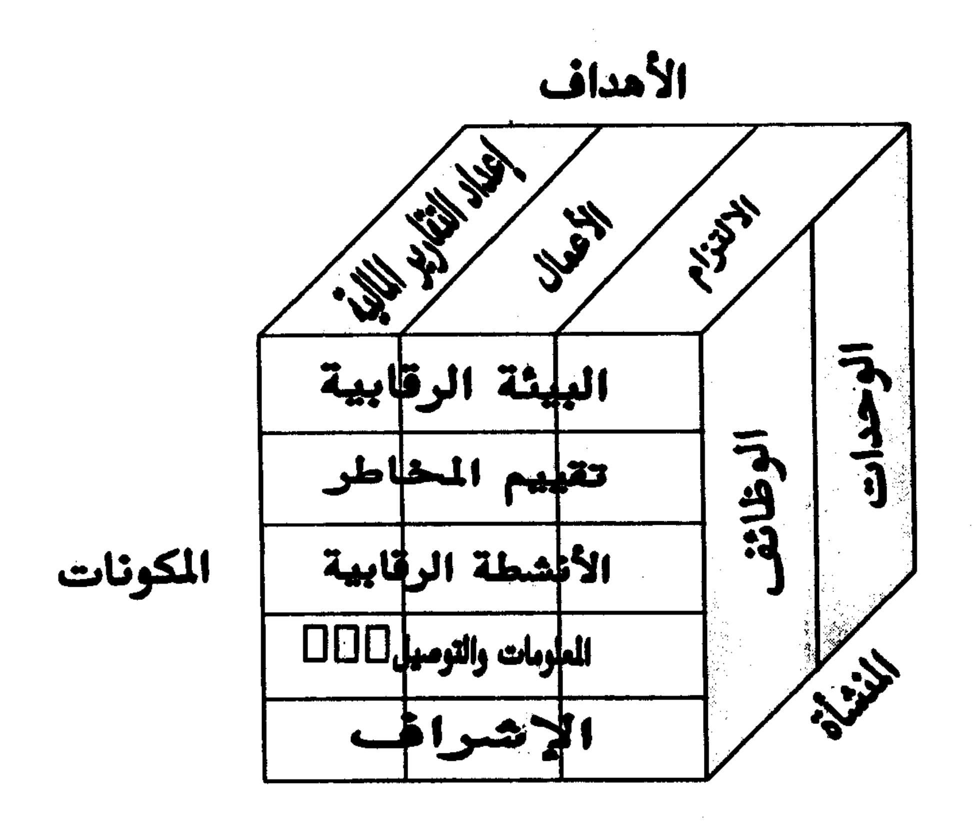
تعتبر كافة تلك المكونات قابلة للتطبيق على كل منشأة، ومع ذلك فإن الطريقة التى بناءً عليها يتم تطبيق تلك المكونات يجب أن يتم دراستها فى ضوء حجم المنشأة.. وخصائص التنظيم والملكية، وطبيعة أعمالها وتكثيف وتعقُّد أعمالها، وطريقة حصولها على البيانات بالإضافة إلى المتطلبات التنظيمية والقانونية التى تتعرض وتخضع لها.. وفيما يلى سيتم مناقشة كل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية، كما سيتم مناقشة أثر حجم المنشأة على مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتحديد القيود الكامنة فى نظم الرقابة الداخلية للمنشأة.

1/2/6 البيئة الرقابية The Control Environment

تمثل البيئة الرقابية الأثر المتجمع للاتجاه العام وإدراك وتصرفات مجلس إدارة الشركة وإدارتها ومُلاكها على تحديد وتعزيز أو التخفيف من فعالية نظم الرقابة المقررة.. تضع البيئة الرقابية أسلوب التنظيم وتؤثر على الوعى الرقابى للعاملين.. تؤثر البيئة الرقابية على تحديد السياسات والإجراءات ودرجة التمسك بها، فهى تمثل الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية كما توفر النظام والهيكل، ويمكن تقسيم البيئة الرقابية إلى عدة عوامل فردية هى:

شكل رقم (6/1)

علاقة مكونات نظام الرقابة الداخلية بالأهداف والمنشأة



1- الأمانة والقيم الأخلاقية.

2- الارتباط بالجدارة.

3- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

4- فلسفة الإدارة ونظام التشغيل.

5- الهيكل التنظيمى.

6- تخصيص السلطة والمسئولية.

7- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية.

1- الأمانة والقيم الأخلاقية:

لايمكـــن أن ترفع فعالية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية الأمانة والقيم الأخلاقـــية للأفـــراد الذيـــن يخلقوها ويُديرونها ويقوم بالمراقبة عليها.. تُعتبر الأمانـــة والقيم الأخلاقية عناصر جوهرية للبيئة الرقابية، حيث إنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية- المعايير الأخلاقية والســلوكية للمنشـــأة والطريقة التى فى ضوئها يتم توصيلها وتعزيزها تحدد الأمانة والسلوك الأخلاقى للمنشأة- تتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالـــة أو تخفـــيض الحوافز والاغواءات التى قد تحفز العاملين على ارتكـــاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، وهى تتضمن أيضـــاً توصيل القيم الأخلاقية والمعايير السلوكية إلى العاملين من خلال قوائم السياسة، دليل السلوك ونموذج الإدارة للسلوك المُلائم.

2- الارتباط بالجدارة Commitment To Competence

الجدارة أو الصلاحية عبارة عن المعرفة والمهارات الفردية لُتحقيق المهام الـــتى تُصـــف وتحـــدد مهمة العامل، وتعنى الارتباط بالجدارة تحديد الإدارة مســـتويات الجدارة والأهلية لمهام محددة بغرض توصيف المهارات والمعرفة المطلوبة لكل موظف بالإضافة الى تعيين العاملين ذو الجدارة والأهلية لإدارة تلك المهام.

3- مجلس الإدارة ولجان المراجعة

Board Of Directors and Audit Committee

كثـــيراً ما يُحدد مجلس الإدارة المسئولية على الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية إلى لجان المراجعة، وتتكون لجان المراجعة عادةً من ثلاثة إلى

خمسة مديرين لا يعتبرون أعضاء فى مجلس إدارة الشركة بصفة عامة توفر لجـان المراجعة خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين. وكما سبق الذكر يتعين على المراجعين الداخليين إخطار لجان المـراجعة بـالأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة-على سبيل المثال أنظمة الإدارة غير الصحيحة . هذا المتطلب قد يقوى من عملية إعداد التقارير المالـية، أيضـا يمكن للجان المراجعة الفعالة أن تدعم محاولات المراجعين الخارجيين والداخليين لتحسين الرقابة الداخلية .

4- فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها

Management's Philosophy and Operating Style

تتمـثل العوامـل الـتى تؤثر على البيئة الرقابية فى مدخل الإدارة لأخذ مخاطـر الأعمـال ومراقبـتها، واختيارها المتحفظ أو غير المتحفظ من بين المـبادئ المحاسبية البديلة، وإدراكها وتحفظها فى تطوير التقديرات المحاسبية بالإضـافة إلـى اتجاههـا نحو عملية تشغيل المعلومات والوظيفة المحاسبية والعاملين بها.

5- الهيكل التنظيمى Organizational Structure

يحـدد الهـيكل التنظيمى شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية متضمنة تنظيم تشـغيل البيانات والإدارة المرتبطة ووظائف إعداد التقارير ، بصفة عامة يوفر الهيكل التنظيمى الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال.

6- تخصيص السلطة والمسئولية

Assignment of Authority and Responsibility

يـتم تعزيـز الوعى الرقابى عندما يتم تحديد السلطة والمسئولية والأمور الأخـرى المرتـبطة بالـرقابة وتوصيله بوضوح إلى كافة مستويات الإدارة

والعاملين بالمنشأة . عادةً ما تُحقق المنشآت تلك الأهداف من خلال خرائط التنظيم، أو وكيل سياسات وإجراءات الشركة، وقوائم السياسة المرتبطة بتطبيقات الأعمال المقبولة، وتحديد التعارض فى المصالح ومسئوليات العاملين عندما ينشأ مثل هذا التعارض، ودليل السلوك، وتوصيف الوظائف وتوثيق نظم الحاسب الإلكترونى.

7- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية

Human Resource Policies and Practices

يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المنشأة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير. ويتوقف تحديد ما إذا كان العاملين لديهم تلك الخواص على نتائج سياسات وإجراءات المنشأة فى تعيين وتدريب وتحفيز وتقييم الأداء والترفيه- يجب أن تتأكد الإدارة أيضاً من أن العاملين لديهم من الإمكانيات ماتؤهلهم للاضطلاع بمسئولياتهم المقررة.

2/2/6 تقويم المخاطر Risk Assessment

يتمثل تقويم المخاطر لأغراض إعداد التقارير المالية فى تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال فإن تقويم المخاطر يمكن أن يهتم بكيفية أخذ المنشأة فى حسبانها لاحتمال وجود عمليات مالية غير مُسجلة ، أو تحديدها وتحليلها للتقديرات المسجلة فى القوائم المالية. تنشأ المخاطر من كل من ظروف خارجية وداخلية يمكن أن تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية. وبعد تحديد تلك المخاطر يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية تلك المخاطر واحتمالات حدوثها، وطرق

إدارتهـا. وقـد تستهل الإدارة الخطط والبرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تقبل المخاطر بسبب التكلفة أو بسبب اعتبارات أخرى.

تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب عديد من الظروف - على سبيل المثال:

- التغـيرات فى البيئة التنظيمية أو التشغيلية التى تؤدى إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر أخرى.
- عاملين جدد لديهم تركيز مختلف عن فهم الرقابة الداخلية.
- تغيرات جوهرية أو سريعة تحدث فى نظام المعلومات.
- نمو جوهرى وسريع للأعمال.
- إدخال تكنولوجيا جديدة فى عملية الإنتاج أو نظم المعلومات.
- إدخـال خطـوط جديدة فى الصناعة أو العمليات التى ليس للمنشأة خبرة كبيرة بها.
- التوسع أو الحصول على أعمال فى بيئة أجنبية.
- اختيار مبادئ محاسبية جديدة أو التغيير فى المبادئ المحاسبية.

إن تقويـم المنشأة للمخاطر يختلف عن دراسة المراجع لمخاطر المراجعة عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية. حيث إن هدف تقويم الإدارة للمخاطر يتمثل فى تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التى تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة. بيـنما يقوم المراجع بتقديم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتقييم Valuate احتمال وجود ترتيبات جوهرية يمكن أن تحدث فى القوائم المالية.

3/2/6 الأنشطة الرقابية Control Activities

تتمثل الأنشطة الرقابية فى السياسات والإجراءات التى تحددها الإدارة لتحقيق أهدافها. وتلك الأنشطة لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات مختلفة داخل التنظيم. وتمتد الأنشطة الرقابة لأبعد من النظام المحاسبى لضمان توليد قوائم مالية دقيقة وذات مصداقية. يمكن أن ترتبط الأنشطة الرقابية بفحص الأداء وتشغيل المعلومات ونظم الرقابة المادية والفصل بين الواجبات.

1- عمليات فحص الأداء Performance Review

تستخدم الإدارة عند فحص الأداء البيانات المحاسبية والتشغيلية لتقويم الأداء، وبعد ذلك نقوم بإجراء التصرفات التصحيحية، وتتضمن عملية فحص الأداء:

أ - مقارنة الأداء الفعلى (أو النتائج التشغيلية) مع نظيرها المُقدر بالموازنة، أو التنبؤات أو الأداء فى الفترة السابقة أو بيانات المنافسين بالإضافة إلى الأنواع المختلفة للبيانات - سواء مالية أو غير مالية - التى قد ترتبط ببعضها البعض. على سبيل المثال تحليل المؤشرات المالية.

ب- مؤشرات الأداء (والتحرى عنها) التى تتناسب مع بيانات تشغيلية أو مالية.على سبيل المثال: فحص Investigating الانحرافات فى الكمية أو سعر الشراء أو النسبة المئوية للمرتجعات إلى إجمالى الأوامر.

جـ- فحص Review الأداء الوظيفى المتعلق بالنشاط ،على سبيل المثال الأداء المرتبط بأداء المدير المسئول عن قروض العملاء بالبنك مع معيار معين ، على سبيل المثال أهداف مخططة أو إحصائية اقتصادية .

ويمكـــن للأفراد عند مستويات مختلفة فى التنظيم أن يقوموا بعمل فحص لـــلأداء، وقد يستخدم المديرون عمليات فحص الأداء لاتخاذ قرارات تشغيلية ذات غـــرض وحـــيد ، وعلـــى سبيل المثال قد يقوم المديرون بتحليل الأداء ويؤسســـون قرارات التشغيل عليها حيث إن تلك البيانات تتسق مع توقعاتهم، هـــذا النوع من الفحص يعزز ويقوى من مصداقية البيانات، ومع ذلك فعندما يتابع المديرون النتائج غير المتوقعة المحددة عن طريق نظام التقارير المالية، تصبح عمليات فحص الأداء وسيلة رقابية مفيدة على عملية إعداد تلك التقارير المالية.

2- تشغيل المعلومات Information Processing

تعـــبر النظم الرقابية لتشغيل المعلومات عن سياسات وإجراءات مصححة بحيـــث تتطلب تفويض السلطة على اعتماد العمليات والضمان ودقة وشمول تشـــغيل العمليات المالية ، وقد يتم تبويب الأنشطة الرقابية حسب نطاق النظام الـــذى يؤثـــر فيه ، وتعتبر الأنشطة الرقابية التى تمنع أو تكتشف الأخطاء أو المخالفـــات الخاصـــة بكافة النظم المحاسبية هى نظم رقابة عامة General Controls ، وتؤثـــر تلـــك الـــنظم الرقابية العامة على دورات العمليات ويتم تطبيقها على تشغيل المعلومات كوحدة واحدة. وهى تتضمن نظم رقابة مرتبطة بـــأمور مـــثل مركـــز الحاســـب العام ، اقتناء أجهزة الحاسب وبرامج النظم وصـــيانتها بالإضـــافة إلى إجراءات التخزين والاسترجاع ، ومن جهة أخرى يطلـــق على النظم الرقابية المتعلقة بتشغيل نوع محدد من العمليات على سبيل المـــثال الأجور أو المبيعات أو التحصيلات بتعبير نظم الرقابة على التطبيقات Application Controls .

ويمكن تقسيم الأنشطة الرقابية المرتبطة بتشغيل العمليات المالية إلى عدة مجموعات. هى:

أ - التصديق السليم للعمليات المالية.

ب- تصميم واستخدام مستندات وسجلات كافية.

جـ- ضبط مستقل للأداء :

أ - التصديق السليم للعمليات المالية

Proper Authorization of Transactions

تتمثل الخطوة الأولى فى تشغيل المعلومات فى وجوب الموافقة على العمليات المالية عن طريق شخص ملائم قبل أن يتم تشغيلها، إن تحديد السلطة والمسئولية للأفراد لأداء وظيفة معينة يتطلب أن يكون الشخص مسئول عن تصرفاته، ولاشك أن ذلك سيؤدى حتماً إلى تعزيز عملية الرقابة.

اعتماداً على طبيعة وجوهرية العمليات المالية للمنشأة، تقوم المنشأة بوجهٍ عام بتحديد سياسات تتعلق بالمستوى الإدارى الذى يمكن أن يُصدق على العمليات المالية، بمنحها السلطة أو الإذن للتصرف نيابةً عن المنشأة، وكلما زادت جوهرية العمليات المالية للمنشأة، كلما ارتفع المستوى الإدارى المطلوب أن يُصدق عليها. بصفةٍ عامة يكون للإدارة العليا السلطة على التصديق على العمليات المالية الأكثر جوهرية ، وغالباً مايتم توثيق المسئولية عن التصديق على العمليات المالية فى دليل السياسات والإجراءات وتوصيف الوظائف.

وقد تكون سلطة التصديق عامة أو محددة، وتقوم الإدارة بعمل التصديق العام عن طريق تحديد السياسة أو الظروف العامة التى فى ظلها يتم التصديق على النشاط ، ويقوم المرؤوسين بتطبيق التصديق العام عن طريق الموافقة على كافة العمليات التى تدخل حدود السياسة المقررة ، فعن طريق تحديد قائمة للأسعار

توفـر الإدارة التصـديق العـام على بيع المنتجات عند أسعار معينة. أما سلطة التصـديق المحددة Specific Authorization فهى تمنح السلطة على أساس حالة محـددة والـتى عـادةً ماتكون ضرورية للعمليات المالية غير الروتينية أو غير الدوريـة ، على سبيل المثال فإن الحصول على قروض طويلة الأجل لأغراض التوسع فى الأعمال يستلزم الحصول على سلطة تصديق محددة .

ويتعين أن يتم التفرقة فيما بين سلطة التصديق Authorization وإعطاء الموافقة Approval ، فالعامل الذى يعطى الموافقة عن تصرف معين يعنى أنه قـد تحقق من أن العملية المالية مستوفاة للشروط المقررة عن طريق السياسة المقـررة أو تصديق الإدارة- على سبيل المثال قد تُصدق الإدارة على سياسة ائـتمان عامة، ويقوم المسئول بمنح ائتمان لأحد العملاء يقابل تلك المتطلبات المقررة فى ظل تلك السياسة العامة، وعلى وجه التحديد فإن المسئول قد وافق على إجراء عملية البيع الآجلة للعميل على أساس إن العملية المقترحة تتلاءم مع سلطة التصديق العام المقررة عن طريق الإدارة.

ب- تصميم واستخدام مستندات وسجلات كافية

Design and Use Adequate Records And Documents

حيـث أن الخطـوة الأولى تتمثل فى إنتاج قوائم مالية تعرض بعدالة فى تسجيل الحقائق المرتبطة بالعمليات المالية أول بأول وبدقة ، ولذلك يتعين على المنشـآت أن تقوم بتصميم مستندات وسجلات كافية لتسجيل الحقائق المرتبطة بالعمليات المالية والأحداث وتحديد قيمة تلك العمليات على وجهٍ سليم.

وكمـا سـبق المناقشة فإن إجراءات التصديق والموافقة تُمثل نظم الرقابة الداخلية الأولية على العمليات المالية، وغالباً ماتوفر المستندات توقيع مكتوب

بخــط الــيد يفــيد التصديق والموافقة على العملية المالية، ولاشك أن وجود عمليات التصديق والموافقة يُسهّل من تسجيل العمليات على وجهٍ صحيح.

ويُشــار إلى السجل المبدئى الذى يصف العملية فى ظل بيئة تشغيل يدوية بمصطلح مستند المصدر **Source Document** ، حيث يوفر الأساس لتسجيل العملية فى السجلات المحاسبية .

ويجب أن يكون لمستند المصدر الخصائص التالية :

- أن يكــون مســتند مُــرقم بشــكل مسلسل حتى يسهل عملية الرقابة على المستندات غير المستخدمة أو المفقودة والمحاسبة على مستندات المصدر.
- أن يــتم إعدادها عندما يتم تنفيذ العملية المالية وذلك لزيادة احتال تسجيل التفاصيل الخاصة بالعملية بدقة .
- أن يــتم تصــميمها للحصــول علــى تفصــيل كافٍ باحتياجات الأعمال والمتطلبات المحاسبية.
- أن يتم ترك فراغ للتوقيع لتحديد المسئولية الخاصة بإعداد المستند.
- أن يخضع لضمانات معينة للإقتراب حتى يمكن الرقابة عليه وذلك بهدف الرقابة على تسجيل العملية المالية.

جـــ- الضبط الداخلى الحيادى للأداء

Independent Checks On Performance

يتطلــب الضــبط الداخلى الحيادى مقارنة الأرصدة المسجلة مع الأصول والالتزامات القائمة عند فترة زمنية معقولة، وفحص أى انحرافات مع إجراء أى تعديلات ضرورية ، وحيث إن الأفراد كبشر مرتبطين بالنظم المحاسبية ، مــن ثــم فــإن جودة تلك النظم يمكن أن يتوقع أن تتباين إذا ما نسى هؤلاء العامليــن أو فشلوا بتعمد فى اتباع الإجراءات ، ومع ذلك فإن الضبط الداخلى

الحيادى على الأداء يُنبه العاملين على أهمية اتباع السياسات والإجراءات المقررة ، ولاشك أن وجود ثلاثة أو أربعة موظفين يتميزون بالتأهيل والاستقلال – مرتبطين بأداء العملية المالية – سوف يزيد حتماً من احتمال تسجيل العملية بشكلٍ دقيق .

وتتضمن إجراءات الضبط الداخلى الحيادى عادةً مايلى:

- **المطابقة Reconciliation**

حيث يتم مطابقة حسابات الأستاذ العام والحسابات الرقابية بحسابات الأستاذ المساعد ، كما يتم مطابقة كشوف البنك بحساب النقدية بالبنك المسجلة بالأستاذ العام.

- **النظم الرقابية للمدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات**

حيث يتم عمل واستخدام إجماليات للبيانات محل التشغيل للرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات، كما أن نظام القيد المزدوج يضمن تسجيل كلاً من طرفى العملية المالية.

- **فحص المستندات والعمليات المالية**

حيث يتم فحص قيود اليومية والموافقة عليها قبل أن يتم ترحيلها، كما يتم فحص توقيعات الضبط الداخلى على تقرير الاستلام ، فاتورة البائع وأمر الشراء قبل أن يتم التوقيع على الشيكات.

يجب أن يتصف الأفراد الذين يقومون بعملية الضبط بالاستقلال عن الأشخاص المسئولين أصلاً عن إعداد البيانات، على سبيل المثال فإن الشخص الذى يقوم بعمل مذكرة تسوية البنك يجب ألا يكون من القائمين بتحصيل النقدية أو المرتبطين بالمدفوعات النقدية .

- نظم الرقابة المادية Physical Controls

تتضمن نظم الرقابة المادية الأنشطة التى تتضمن الأمان المادى للأصول شـــاملة حماية الأصول والسجلات، والتصديق على حظر الاقتراب من برامج الكمبـــيوتر وملفـــات البـــيانات والجرد الدورى والمقارنة بالقيم الموضحة فى ســـجلات الـــرقابة ، حيـــث يجـــب أن يتم الحماية المادية لكل من الأصول والســـجلات المجاســـبية – فعلـــى ســـبيل المثال بالنسبة للمخزون فإن قصر الاقتراب من المخازن وتعيين حُراس المخازن قد يتعتبر إجراءات حماية فعالة للأصـــول ، أيضاً تعتبر الحماية المادية للسجلات المحاسبية أمراً ضرورياً ، فإذا فقدت سجلات حسابات المدينين وتم تلفها على سبيل المثال فسوف يُصبح تحصيل حسابات المدينين أمراً عسيراً ، ويمكن تحقيق تلك الحماية المادية عن طـــريق اســـتخدام وسائل عديدة مثل استخدام وسائل الحماية ضد الحريق أو أماكـــن تخزين مقفلة بالإضافة إلى آلات تسجيل النقدية التى تُقفل بالإجماليات لضمان عدم التلاعب فى المتحصلات النقدية ، وبعض من نظم الرقابة المادية المُصـــممة لحمايـــة الأصول قد تكون ملائمة للأنشطة التشغيلية، على سبيل المثال فإن نظم الرقابة المصممة لتدنية استخدام المواد الخام قد لاتكون ملائمة عند مراجعة القوائم المالية.

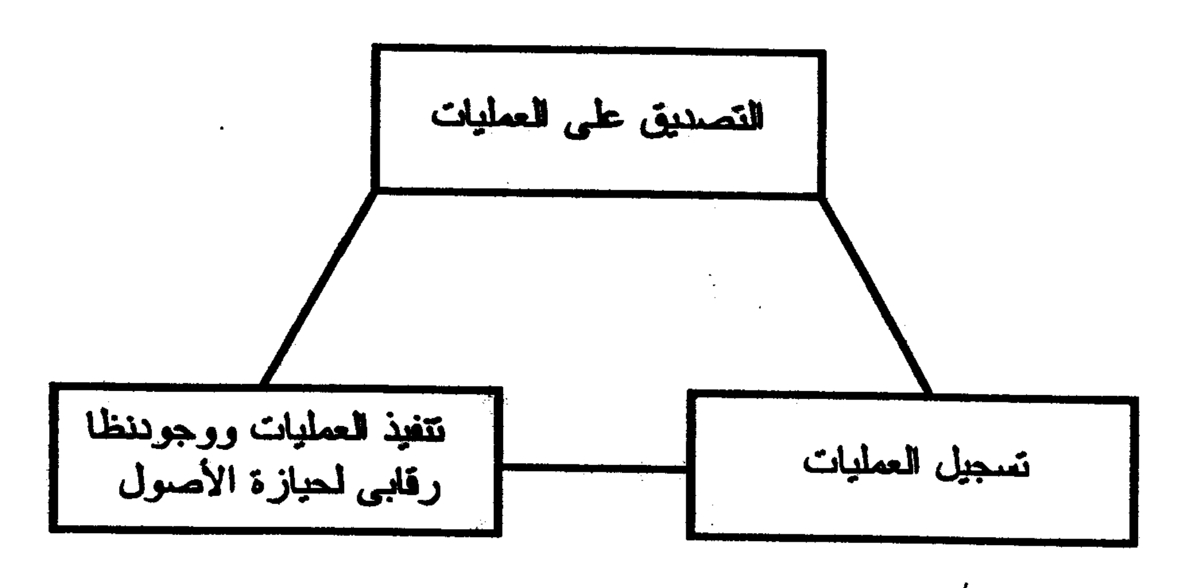
- الفصل بين الواجبات Segregation Of Duties

يتمـــثل الغـــرض الرئيسى للفصل بين الواجبات فى تخفيض الاحتمالات والفرص المتاحة للأفراد على ارتكاب وإخفاء الأخطاء والمخالفات عند أدائهم لواجـــباتهم المحددة لهم ، يوضّح الشكل رقم (6/2) النموذج الأمثل للفصل بين الواجبات والذى يعتمد على ألا يكون الفرد مسئولاً عن أكثر من الواجبات التالـــية: سلطة التصديق على العمليات Authorization ، إدخال البيانات أو

تســجيل العمليات وتنفيذ العمليات أو حيازة الأصول، حيث تخلق مثل تلك السياسة نظام للضبط الداخلى والأرصدة التى تزيد عن احتمال تحديد التحريف إذا حدث .

شكل رقم (6/2)

النظام الأمثل للفصل بين الواجبات



عندما يتم الفصل بين الواجبات بشكل صحيح ، فإن إبطال النظام يتطلب التآمر Collusion والذى يعتمد على وجود اتفاق بين شخصين على الأقل لتجنب الالتزام بنظام الرقابة المقرر.

ويجب على العاملين المسئولين عن عمليات التسجيل ألا يكون لديهم أية مسئولية على الموافقة على تلك العمليات ، على سبيل المثال فإذا ما أعطى الموظف الذى يحتفظ بحسابات المدينين سلطة الموافقة على تلك العمليات المالية، فإنه يمكنه أن يخلق أو يوافق على عمليات غير موجودة ومن ثم يمكنه إدخال تلك الحسابات داخل الرصيد .

بصفةٍ عامة يمكن للإدارة الفصل بين الواجبات عن طريق تخصيص المسئوليات التالية على أفراد مختلفين: سلطة التصديق على العمليات ، تسجيل العمليات وحيازة الأصول ، فالموظف الذى يُحصّل النقدية يجب ألا يُصدّق على تلك العمليات أو يقوم بتسجيلها .

وتتنوع عملية تخصيص الواجبات بين العاملين من منشأة لأخرى، ومع ذلك فإن هناك مجموعتين من الواجبات هما :

- يجب أن يكون المراقب المالى **Controller** مسئولاً عن المحاسبة عن حيازة الأصول، ولكنه يجب ألا يكون لديه المسئولية عن تشغيل تلك الأصول.
- يجب على أمين الخزينة **Treasurer** أن يكون مسئولاً عن حيازة النقدية والأوراق المالية، وتحصيل وإيداع النقدية بالبنك بالإضافة إلى التوقيع على الشيكات وتحريرها ، إلا أنه لا يجب أن يقوم بأداء الوظائف المحاسبية .

وعلى الرغم من أن الأنشطة الرقابية قد تم تبويبها كمكونات منفصلة عن الرقابة الداخلية إلا أنها غالباً ما تتكامل ويتم تضمينها معاً فى المكونات الأربعة الأخرى (البيئة الرقابية ، تقويم المخاطر والمعلومات والاتصال والمراقبة) ، وفى الواقع فإن التصميم الفعال والكفء لتشغيل نظام الرقابة الداخلية غالباً مايستلزم أن يتم تسجيل الأنشطة الرقابية ، على سبيل المثال إعادة العمليات الحسابية أو إعداد مذكرات تسوية البنك عند نقاط محددة ، ونتيجة لذلك فإن التصميم والتطبيق العملى للرقابة الداخلية سوف يتضمن تزامن وتداخل الإجراءات الرقابية مع المكونات الأربعة الأخرى .

4/2/6 تشغيل المعلومات والاتصال Information and Communication

يُعتبر ذلك المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المنشأة وإجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية ، وتتوقف درجة تعقيد ذلك المكون على حجم المنظمة، وثقافة عُمالها واستخدام الإدارة للمعلومات فى إدارة المنشأة.

نظام المعلومات The Information System

يتكون نظام المعلومات الملائم للتقرير المالى (والذى يتضمن النظام المحاسبى) من الطرق والسجلات المقررة لتسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة والاحتفاظ بنظام للمسئولية عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ، تؤثر جودة نظام المعلومات على قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة فى إدارة والرقابة على أنشطة المنشأة بالإضافة إلى إعداد قوائم مالية ذات مصداقية .

يُوفر نظام المعلومات الفعال مدخل ملائم لتحديد الطرق والسجلات التى سوف :

- تُحدد وتُسجل كافة العمليات المالية الصحيحة .
- وصف العمليات على أساس زمنى مناسب وبتفصيل كافٍ للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالى .
- قياس قيمة العمليات المالية بطريقة تسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة فى القوائم المالية .
- تحديد الفترة الزمنية التى حدثت خلالها العمليات المالية حتى يمكن تسجيلها فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

- عرض العمليات المالية بشكلٍ صحيح والإفصاح عنها فى القوائم المالية.

تتضـــمن كـــل مـــن تلك الوظائف العمليات المالية، وبعبارةٍ أخرى يُشير مصــطلح العملـــية المالـــية Transaction إلى تحويل البضائع والخدمات بن المنشـــأة، اســتخدام الأصـــول أو الخدمات داخل المنشأة بالإضافة إلى قيود التســوية - وكمـــثالٍ علـــى قـــيود التسوية الإيرادات المستحقة أو الإيرادات المُحصلة مُقدماً أو المصروفات المستحقة أو المصروفات المدفوعة مقدماً.

توصيل أدوار ومسئوليات العاملين

Communication of Employees Roles and Responsibilities

مـــن خـــلال الاتصـــالات توفـــر المنشـــأة فهم واضح لأدوار العاملين ومســـئولياتهم المرتـــبطة بالرقابة الداخلية على التقرير المالى ، تتضمن تلك المعلومـــات المـــدى الذى من خلاله يفهم العاملين كيفية ارتباط أنشطتهم فى الـــتقرير المالى بعمل الآخرين وطريقة التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى الملائم داخل المنشأة ، تعتبر قنوات الاتصال المفتوحة ضرورة لضمان أن الأمور الشاذة قد تم التقرير عنها ، وتأخذ الاتصالات صور وأشكال عديدة مـــثل دلـــيل السياسات والإجراءات، دليل التقرير المحاسبى والمالى، خرائط الـــتدفق، والمذكرات الوصفية ، يمكن أن يأخذ الاتصال أيضاً شكل التعليمات الشفوية أو النماذج السلوكية - على سبيل المثال تصرفات الإدارة وأعمالها .

يُلخص دليل السياسات والإجراءات وخرائط التدفق السياسات والإجراءات والطـــرق الـــتى تحددهـــا المنشـــأة لتنفـــيذ وتسجيل العمليات وتقوية التمسك بالسياســـات الإدارية ، كما أنها تُشجع على الاستخدام المتسق وإتمام السجلات والمستندات المحاسبية المقررة بالإضافة إلى توفير الإرشادات للموظفين الجدد

والعامليــن الآخريــن ، وســوف يؤثر دليل السياسات والإجراءات وخرائط الحســابات والتوثيق المستندى الآخر على دقة ومصداقية السجلات المحاسبية للمنشــأة ، كمــا أن تلك الأدلة والخرائط سوف تُعزز أيضاً من تنفيذ وتسجيل العمليات المالية بشكلٍ موحد وملائم .

وتتمــثل خــريطة الحســابات فى قائمة تتضمن كافة الحسابات ، وأرقام الحســاب ووصف للحسابات التى تستخدمها المنشأة لتخفيض الأخطاء وسوء الفهــم، ويمكن أن يشير العاملين المحاسبين إلى تلك التوصيفات لتحديد كيف يمكــن أن يــتم تبويب العمليات، ومن ثم فإن خريطة الحسابات توفر إرشاد يساهم فى تبويب العمليات بشكل صحيح ومتسق .

5/2/6 المراقبة Monitoring

تُعتبر عملية المراقبة هى المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهى عبارة عن العملية التى تستخدمها المنشأة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية .

تتضــمن المراقبة تقويم عملية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية على أســاس زمــنى ملائم بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضــروريا ، وتقــوم الإدارة بمراقبة نظم الرقابة الداخلية لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقا للمستهدف أم لا بالإضافة لتعديلها بشكلٍ ملائم عند حدوث تغييرات فــى الظــروف المحيطة ، وفى كثيرٍ من المنشآت يقوم المراجعون الداخليون بتصــميم وتشــغيل نظم الرقابة الداخلية وتوصيل المعلومات بشأن نقاط القوة والضعف وتقديم المقترحات والتوصيات الخاصة بتحسين نظم الرقابة الداخلية.

وقـد تتضـمن بعـض من أنشطة المراقبة إجراء اتصالات مع أطراف خارجية، على سبيل المثال فإن المراجعين الخارجيين قد يقومون بتقديم تقارير مكتوبة عن تصميم نظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها.

يُقدم الشكل رقم (6/3) مُلخص لتعريفات الرقابة الداخلية ومكوناتها.

قيود نظام المراقبة الداخلية

بغض النظر عن كيفية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، فإنه يمكن أن يوفر تأكيد معقول للإدارة ومجلس إدارة الشركة يرتبط بمدى تحقيق أهـداف المنشأة ، لذلك يجب أن يكون المراجع على علم دائماً بوجود مخاطر الرقابة ويقوم بتخطيط عملية المراجعة تبعاً لذلك.

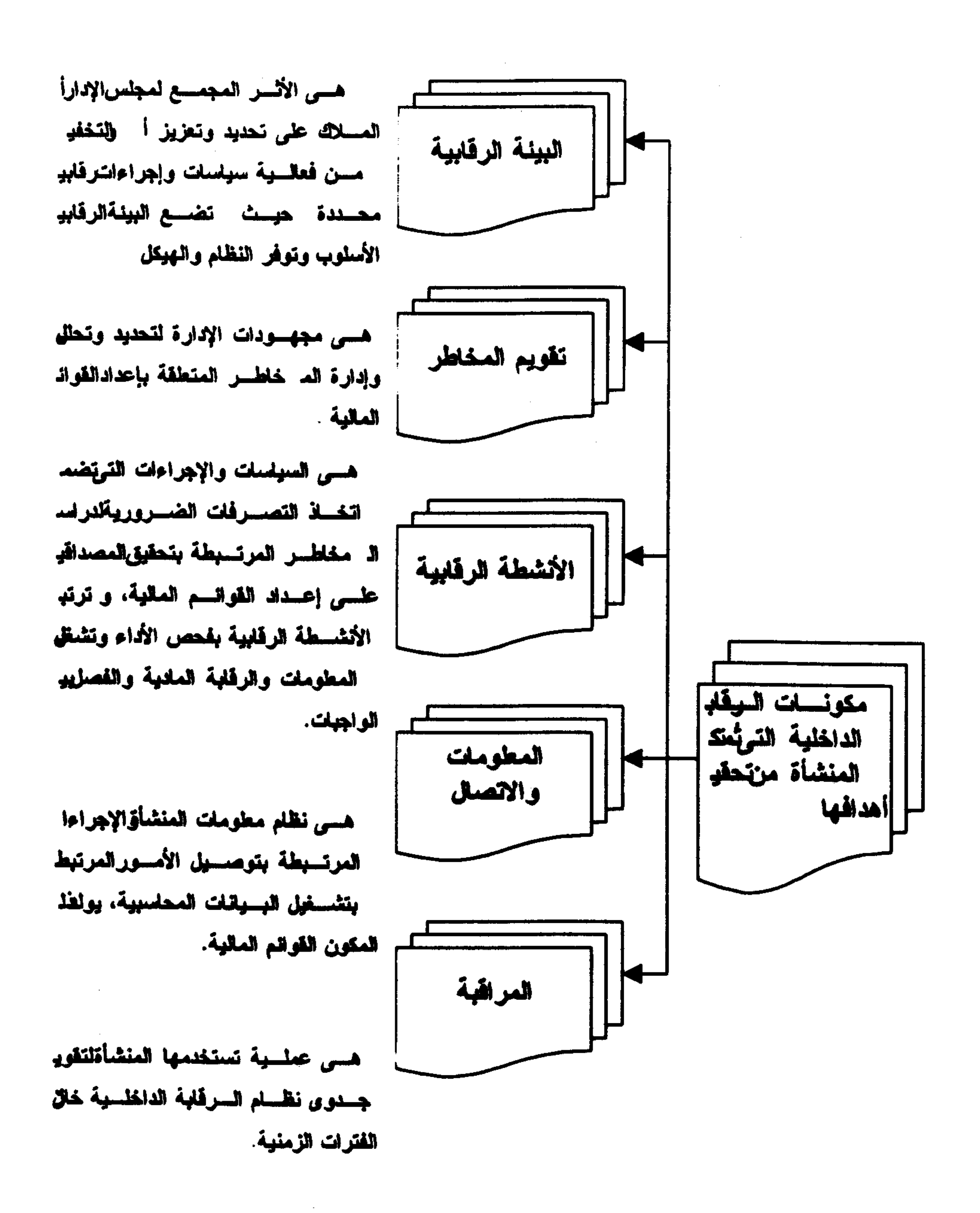
ولاشـك أن نظام الرقابة الداخلية له عديد من القيود والتى تحدث لسببين هما:

- أن التحكم البشرى فى عملية اتخاذ القرار قد يكون خاطئ أو أن الأخطاء البسيطة قد تحدث بسبب الفشل البشرى .
- قد يحدث تآمر بين شخصين أو أكثر، وقد تقوم الإدارة ذاتها بانتهاك نظام الرقابة الداخلية .

وأحـد العوامـل المُقيدة الأخرى يتمثل فى أن تكلفة نظام الرقابة الداخلية يجـب ألا تـزيد عن العوائد التى يتوقع الحصول عليها من تطبيقه، لذلك فإن الإدارة يجـب أن تـتخذ أحكام شخصية عند تقييم تكلفة وعوائد نظام الرقابة الداخلـية، إلا أن تكلفـة ذلك النظام الرقابى للمنشأة يجب ألا يزيد عن العوائد المتوقع أن يُحققها .

شكل رقم (6/3)

الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى



3/6 العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتأكيدات القوائم المالية

Relationship of Internal Control to Financial Statement Assertions

يهـتم المـراجعون بالأنشـطة الرقابية حيث إنها تساعد فى تحديد حجم تأكـيدات القوائـم المالية ، يمكن أن يكون الأثر المباشر للنشاط الرقابى مُقنع Pervasive (بمعـنى أنه يؤثر على كثير من التأكيدات) أو مُحدد Specified (بمعنى أنه يؤثر على تأكيد فردى معين) ، وغالباً ماتكون نظم الرقابة الداخلية ذات تأثـير منتشر على أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات ولذلك يمكن أن يؤثـر علـى كثير من التأكيدات ، وكنتيجة لجودة الانتشار فقد يقرر المراجع الـذى يجد أن نظم الرقابة الداخلية للمنشأة فعالة أن يُخفض عدد المواقع التى عـندها يؤدى إجراءات مراجعة مختارة ، فى ظل ذلك الموقف فإن قوة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على مدخل المراجع فى اختبار مجموعة من التأكيدات .

وعلـى النقـيض من ذلك فإن الأنشطة الرقابية المحددة تؤثر على التأكيد الفردى المتضمن رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، على سبيل المثال إذا ما استلزمت المنشأة أن يقوم موظف الحسابات بمضاهاة ومطابقة أمر عميل ثم الموافقـة علـيها مع مستند شحن تم التصديق عليه قبل أن يتم تسجيل عملية المبيعات، فإن عمليات تسجيل المبيعات من المحتمل ألا يكون قد تم تسجيلها ، وكما سبق المناقشة فإن أنشطة الرقابة الفعالة توفر للمراجعين أساس لتخفيض اختبارات التحقق على تأكيدات محددة بالقوائم المالية .

توفر الأنشطة الرقابية دليل إثبات مباشر عن كثير من التأكيدات ، يوضح الشـكل رقـم (6/4) أنـواع الأنشطة الرقابية والتى ترتبط بكل تأكيد عام بالقوائم المالية.

شكل رقم (6/4)

أنواع الأنشطة الرقابية التى ترتبط بتأكيدات القوائم المالية

التأكيد	الأنشطة الرقابية المرتبطة
الوجود أو الحدوث Existence (or Occurrence)	- الإجراءات التى تتطلب التصديق المستقل على العمليات أو تلك التى تُحدد المسئولية المرتبطة بتأكيد معين حيث يتم توفير دليل إثبات بأن العملية قد حدثت. وكمثال: قيام أحد العاملين الذى يقوم بالتسجيل بالدفاتر والذى ليس لديه أى مسئولية عن التعامل فى المتحصلات النقدية أو الموافقة على منح ائتمان ولديه سلطة تصديق على إعدام حساب المدينين غير القابل للتحصيل . - الإجراءات التى تتطلب أكثر من مستند بخصوص العملية . وكمثال: يتم تجميع طلب الشراء، أمر الشراء، تقرير الاستلام وفاتورة البائع كتأييد للمدفوعات النقدية.
الشمول Completeness	- الإجراءات التى تضمن أن كل العمليات التى تحدث قد تم تسجيلها ،على سبيل المثال المحاسبة عن التتابع الرقمى للمستندات . وكمثال: الإجراءات التى تتطلب أن يُرفق مع تحويل البضائع مستند رقمى مسلسل، أيضاً عملية الضبط لتبين أن كل مستند رقمى مسلسل مثل مستند التسليم قد أصدر خلال الفترة وأن العملية قد تم تسجيلها .

التأكيد	الأنشطة الرقابية المرتبطة
الحقوق والالتزامات Right and Obligation	- الإجـراءات الـتى تضـمن أن المنشأة لديها (الحقـوق) ملكـية الأصـول أو عليها التزام بسداد مبلغ ناشئ عن العملية. وكمـثال: أمر عميل لبضائع وفاتورة مبيعات بشـروط 10/2، 30/3، حيث يتم توفير دليل إثبات على أن البيع وليس الشحن قد حدث.
التقييم والتخصيص Valuation or Allocation	- الإجراءات التى تضمن أن السعر الصحيح قد تـم تحميله وأن الدقة الحسابية موجودة عند تسـجيل العملـية فـى السـجلات المحاسبة والقوائم المالية. وكمثال: تتبع ومقارنة موظف بيع آخر للسعر المستخدم فى الفاتورة على السعر المحدد فى القائمة فى نفس الوقت.
العرض والإفصاح Presentation and Disclosure	- الإجـراءات التى تشير إلى أن الفحص قد تم للـتأكد مـن أن العملـية قد تم تسجيلها فى الحسـاب الصـحيح وأن الإفصاحات بالقوائم المالية قد تم فحصها عن طريق شخص مؤهل بشكل ملائم. وكمـثال: يقوم رئيس الحسابات بفحص أدلة الحسـابات الموضـحة فى قيود اليومية عن طريق موظف الحسابات.

أيضـــاً قـــد ترتبط الأنشطة الرقابية بطريقة غير مباشرة بأحد التأكيدات، وكلمـــا زادت درجـــة عدم مباشرة العلاقة ، كلما انخفضت فعالية النشاط فى تخفـــيض مخاطـــر الـــرقابة لذلك التأكيد ، على سبيل المثال فإن فحص مدير المبيعات لملخص المبيعات حسب كل منطقة يرتبط بطريقة غير مباشرة بتأكيد الشمول المرتبط بإيراد المبيعات ، حيث إن غرض فحص ذلك المدير ليس فى تحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها ، ومع ذلك فإن فحص المدير قد يجعله يكتشف حذف فى المبيعات ، وفى الفقرات التالية سوف يتم مناقشة أمثلة عديدة توضح العلاقة بين الأنشطة الرقابية وتأكيدات القوائم المالية .

تســـاهم الأنشطة الرقابية التى تتضمن سلطة التصديق على العمليات فى صـــحة تأكيدات الوجود والحدوث والحقوق الالتزامات والتقييم أو التخصيص بالإضـــافة إلـــى العـــرض والإفصاح ، حيث يساهم البيع الأجل الذى يتطلب التصـــديق عليه فى ضمان أن عمليات البيع الآجلة المسجلة قد حدثت بالفعل، حيـــث أن مديـــر الائتمان بوجهٍ عام قد فحص تاريخ ائتمان العميل وحسابات لحساب القائمة قبل التصديق على البيع بالأجل ، وحيث إن أمر البيع عادةً ما لا يـــتم إعداد قبل أن يتم استلام الأمر من العميل ، فإن نشاط التصديق يوفر أيضـــاً ضـــمان بملكية المنشأة لحسابات المدينين عن تلك المبيعات. تصديق الموظـــف علـــى ســـعر المبيعات يوفر تأكيد معين بأن عملية المبيعات قد تم تقيـــيمها بشـــكلٍ صـــحيح. وأخيراً فإن فحص رئيس الحسابات لقيود اليومية الخاصـــة بدليل الحسابات وموافقته عليها قبل أن يتم تسجيلها تزيد من احتمال أن العملـــية قـــد تـــم عرضها والإفصاح عنها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. والأنشطة التى تتضمن مستندات متعددة بخصوص العملية توفـــر دليل إثبات بشأن وجود وحدوث العملية المالية ،على سبيل المثال فإن

أمـــر العمـــيل وأمر البيع الموافق عليه بالإضافة إلى مستند الشحن المنفذ معاً توفر دليل إثبات بأن عملية المبيعات قد حدثت .

تســـاهم نظم الرقابة الداخلية التى تُقوّى من عملية الفصل بين المسئوليات بشـــكلٍ مباشـــر فـــى تحقيق تأكيدات الوجود أو الحدوث، والشمول والحقوق والالـــتزامات. على سبيل المثال فإن فصل وظيفة إمساك السجلات عن حيازة الأصـــول تساهم فى الاحتمال الخاص بأن السجلات المحاسبية سوف توضح كمـــية البضـــاعة الموجـــودة بالفعل، حيث تحدد عملية الفصل المسئولية عن الأصول ، مرة أخرى فإن الفصل بين المسئوليات تُوفر تأكيدات الشمول حيث إنها تتيح إجراء عملية ضبط مستقلة على عمل الموظف.

كمـــا تساهم عملية التقييم والاستخدام الكافى للمستندات والسجلات بشكلٍ مباشر على صحة كافة التأكيدات وشرعيتها، حيث إن سجل التصديق وإعداد المستند توفر دليل إثبات عن وجود وحدوث العملية المالية، حيث إن استخدام مستندات أصلية رقمية مسلسلة تجعل من السهل أن يتم التأكد أن كافة العمليات المالـــية قد تم تسُجيلها (الشمول) ، وعلاوة على ذلك فإن توثيق المسئولية عن تنفيذ العملية المالية يوفر دليل إثبات بأن العملية المالية تمثل حق والتزام على المنشـــأة، تســـاهم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتسجيل العمليات المالية فى التقيـــيم الصـــحيح للعمليات المالية ، وأخيراً فإن النظم المصممة بشكل ملائم تـــؤدى إلـــى التسجيل والتشغيل والتلخيص والتبويب والإفصاح عن العمليات المالية بدقة .

وتُتيح عملية حماية الأصول والسجلات تدقيق وجود الأصول فى أى نقطة زمنية، ومن ثم يتم منع اختلاس الأصول .

يســاهم وجود نظام ضبط حيادى عن صحة كافة تأكيدات القوائم المالية، فالضبط الحيادى على سبيل المثال مضاهاة فاتورة البائع، تقرير الاستلام وأمر الشراء يفيد للإشارة إلى وجود أو حدوث عملية الشراء ، على سبيل المثال إذا لــم يكن الموظف المرتبط بالحفاظ على السجلات الخاصة بحسابات المدينين يقــوم بإعداد وإرسال الحساب بالبريد شهرياً، فإن الاحتمال سيكون كبيراً بأن الســجلات ســوف تعكس فقط حقوق المنشأة على حسابات المدينين. كما أن إعــادة تدقــيق الدقــة الحسابية لفواتير المبيعات قبل إرسالها بالبريد ومقارنة الأسعار على فواتير المبيعات مع قوائم الأسعار يعتبر كلاً منهما تدقيق حيادى للتقييم، وأخيراً فإن وجود مراجعين داخليين بالمنشأة يقومون بمراجعة حسابات الأستاذ الفرعية يساهم فى عرض القوائم المالية والإفصاح فيها بشكل ملائم.

4/6 إجراءات دراسة نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة المالية

يتطلــب المعــيار الثانى من معايير العمل الميدانى من المراجع أن يقوم بدراســة نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة، حيث ينص على مايلى:

"يجــب أن يــتم الحصــول على فهم كافٍ بنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملــية المراجعة بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التى يجب أن يتم أداؤها".

يُحــدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر المراجعة الموجود فعلاً، وكمــا ســبق المناقشــة فإن مخاطر الرقابة Control Risk هى عبارة عن الاحــتمال المرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء والمخالفات أن تحــدث ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية. إن جودة تصميم

وفعالية نظام الرقابة ذات علاقة مباشرة بطبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق الأساسية . فى كلماتٍ أخرى عندما تكون مخاطر الرقابة للتأكيد منخفضة ، فإن المراجع يمكنه أن يجعل مخاطر الاكتشاف أعلى ولذلك يقوم بأداء مخاطر تحقق أساسية أقل من أجل التحقق من صحة التأكيد ،على سبيل المثال عندما يحتفظ العميل بنظام مخزون دائم ويقوم المراجعون الداخليون دورياً بجرد كميات المخزون ويقومون بإجراءات تصحيحات جوهرية على السجلات، فإن المراجع سوف يقوم بأداء اختبار موسع أقل على رصيد المخزون مقارنة بالموقف الذى خلاله تكون جوانب نظام الرقابة الداخلية غير موجودة ، وعلى النقيض من ذلك فعندما يحدد المراجعة أن مخاطر الرقابة مرتفعة، فإنه يقوم بأداء اختبار موسع أكثر للتحقق من صحة التأكيد .

عند تقييم مخاطر الرقابة يجب أن يقوم المراجع بدراسة تصميم نظم الرقابة الداخلية عما إذا كانت فعالة وما إذا كان هناك التزام بتنفيذها وبالتالى مدى فعاليتها ، يشير التصميم **Design** إلى نظم الرقابة التى تم إقرارها، فى حين تشير الفعالية **Effectiveness** إلى كيفية عمل تلك النظم الرقابية. وبغرض تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى يجب أن يُحدد المراجع تلك النظم الرقابية الملائمة لكل تأكيد والتى من أبرزها منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية فى تلك التأكيدات. بغرض تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المُطبقة .يقوم المراجع بأداء الاختبارات اللازمة للتحقق من أنها مُطبقة ويتم الالتزام بها حيث ليس مطلوباً من المراجع أن يقوم بتقييم فعالية تشغيل نظم الرقابة عند الحصول على فهم بالرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة.

عند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون بتطوير استراتيجية مراجعة مبدئية لكل تأكيد بالقوائم المالية تأسيساً على فهمهم بنظام الرقابة الداخلية

للمنشأة ، ويمكن أن تكون تلك الاستراتيجية اختبارات تحقق أساسية موسعة أو اختبارات التزام بنظم الرقابة ومقدار أقل من اختبارات التحقق الأساسية. تأسيساً على ذلك يجب أن يتوقع المراجع ما إذا كانت تكلفة اختبارات الالتزام بنظم الرقابة إلى التحقق من مخاطر الرقابة الأدنى مُضافاً إلى تكلفة أداء مقدار أقل من اختبارات التحقق الأساسية سوف يكون أقل من تكلفة أداء اختبارات تحقق أساسية أكثر توسعاً. يوضح الشكل رقم (6/5) ملخص لكيفية دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة.

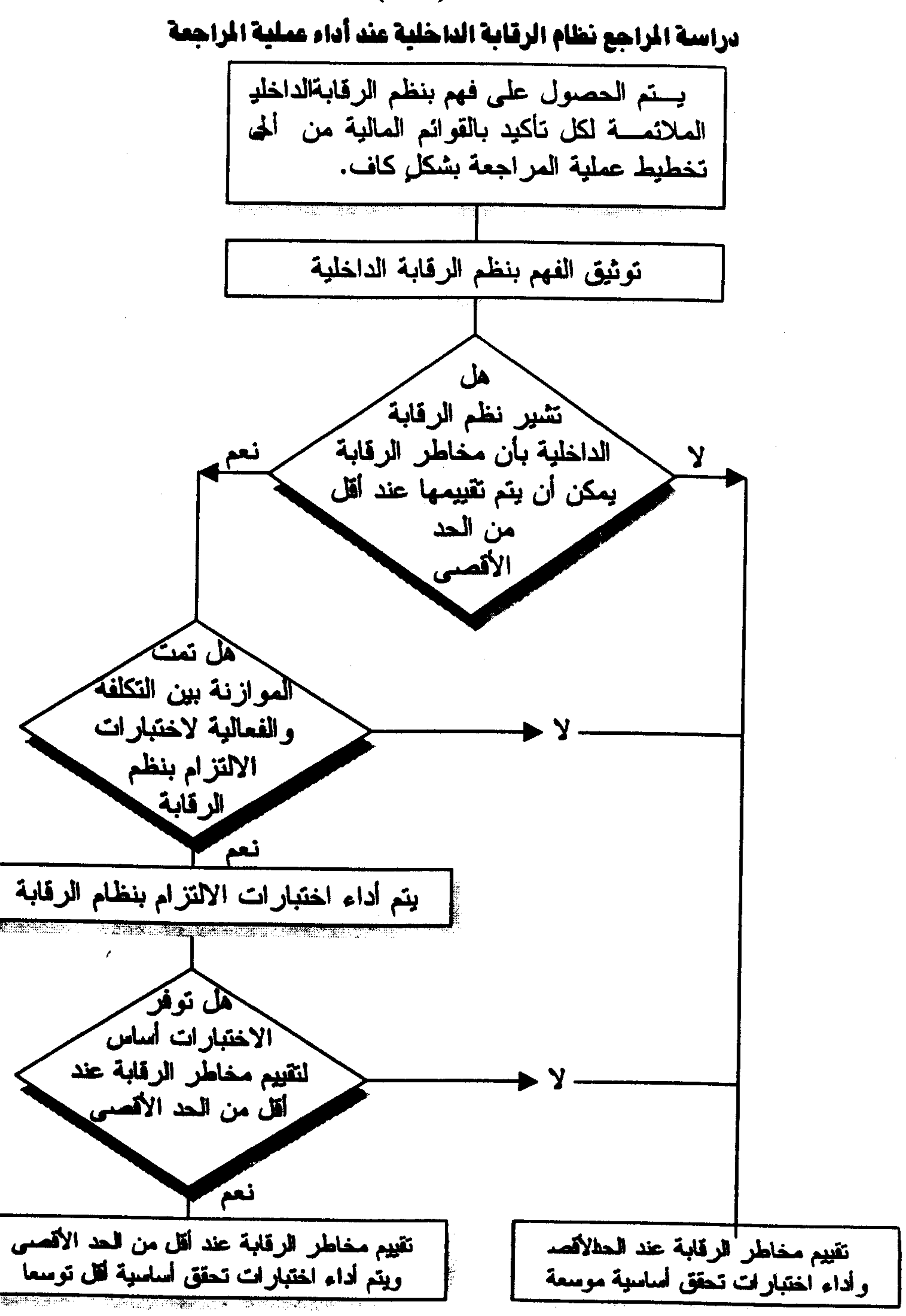
فهم نظام الرقابة الداخلية

يحصل المراجعون على فهم بنظام الرقابة الداخلية من خلال مايلي:

- الخبرة السابقة مع المنشأة .
- الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المراجع شاملة خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات.
- عمل استفسارات من موظفى العميل شاملاً الإدارة والمشرفين وموظفى الحسابات .
- فحص المستندات والسجلات .
- ملاحظة أنشطة وأعمال العميل .

شكل رقم (6/5)

دراسة المراجع نظام الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة



ويقوم المراجع بتحديد السياسات والإجراءات والطرق والسجلات المتبعة عن طـريق فحـص المستندات وملاحظة السياسات أو الإجراءات المطبقة مباشرة . وتتباين طبيعة ونطاق الإجراءات التى يؤديها المراجع لاكتساب فهم بنظام الرقابة الداخليـة مـن منشأة إلى أخرى ، ويعتمد ذلك على حجم وتعقد عمليات المنشأة، وخـبرة المـراجع السـابقة مـع المنشأة ، وطبيعة السياسات أو الإجراء المحدد بالإضافة إلى طبيعة توثيق المنشأة للسياسات أو الإجراءات المقررة .

وكثيراً من المراجعين يلاحظون العملية المالية من خلال أسلوب يُشار إليه فحـص سـير العملية **Walk Through** للحصول على معلومات مباشرة عن كيف يعمل النظام المحاسبى والنظم الرقابية الداخلية بالفعل ، على سبيل المثال لفحص سير عملية المبيعات يختار المراجع عملية مالية معينة ويقوم بملاحظة تشـغيلها والـنظم الرقابية التى تخضع لها تلك العملية ، حيث يقوم المراجع بفحـص المستندات الأصلية للعملية مثل أمر العميل ، تقرير الشحن وفاتورة البـيع ، ويتم فحص توقيعات التصديق على العملية وغيرها من أدلة الإثبات الخاصة بأداء اختبار الالتزام بالنظم الرقابية مباشرة على المستندات الأصلية. بالإضـافة إلـى ذلـك قد يقوم المراجع بزيادة الأقسام المرتبطة بتشغيل تلك المسـتندات ويقـوم بالاستفسار بشأن تشغيل العلمية والنظم الرقابية التى يتم اتباعها، وكإجراء آخر لفحص السير فى العملية يتم تتبع عملية فحص ترحيل العملـية إلى دفتر أستاذ حسابات المدينين الفرعى، بصفة عامة يمكن أن توفر عملية تتبع سير العملية أيضاً معلومات بشأن البيئة الرقابية، على سبيل المثال عندما يتم الاستفسار عن كيفية تشغيل العملية ونظم الرقابة الداخلية عليها يمكن للمـراجع أن يعلم من العاملين بأن الإدارة لاتعتقد بأن أنظمة الرقابة الداخلية لاتُعتبر هامة .

فهم البيئة الرقابية Understanding the Control Environment

يتمثل هدف المراجع عند فهم البيئة الرقابية فى أن يكون قادراً على تقييم اتجاه الإدارة ولجان المراجعة ومجلس الإدارة وإدراكها وتصرفاتها بخصوص أهمـــية نظم الرقابة الداخلية ومدى التأكيد عليها ، يجب على المراجع أن يقوم بدراســـة أسلوب البيئة الرقابية: أى السياسات والإجراءات المقررة عن طريق الإدارة بالإضافة إلى اتجاهاتها وتصرفاتها المرتبطة بها.

فهم تقويم المخاطر Understanding Risk Assessment

يحصل المراجعون على معرفة بخصوص عملية المنشأة المرتبطة بتقويم المخاطر الملائم لعملية التقرير المالى عن طريق الفهم والاستفسار وملاحظة تلـــك العملـــية. ســـوف يكون لدى المنشأة التى تتميز بتعقد نشاطها إجراءات تتطلب توثيق عملية تقويم المخاطر ووسائل إدارتها. وفى المنشآت التى يكون لديهـــا إجـــراءات أقـــل رسمية يحصل المراجعون على مهمتهم بإجراء تقويم المخاطـــر عـــن طريق الاستفسار من الإدارة، بعض المراجعون يستخدمون وسيلة قائمة الاستقصاء وقوائم الاختبار لضمان أخذ عملية تقويم المخاطر فى الحسبان بشكل ملائم عند أداء مهمة المراجعة.

فهم الأنشطة الرقابية Understanding Control Activities

فـــى عملـــية فهـــم المكونـــات الأخرى من النظم الرقابية الداخلية، يمكن للمـــراجع أن يحصل على فهم بكثير من الأنشطة الرقابية، فعلى سبيل المثال عـــند فهم البيئة الرقابية والعملية المحاسبية التى تستخدمها المنشأة من إدخال

عملـــية المبيعات إلى مكونها فى القوائم المالية، يمكن أن يعلم المراجع أيضاً عن الأنشطة الرقابية المرتبطة بالمبيعات.

يجـــب علـــى المراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التى من المـــرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية. وبعض المراجعين ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل جوانب القوة **Strengths** بيـــنما يُشـــار إلى المواقف التى تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بجوانب الضعف **Weaknesses** ، وقد قام بعض المـــراجعون بتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات **Checklists or Matrices** الأخطاء والمخالفات التى يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية.

ولاشـــك أن المعـــرفة الـــتى يكسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشـــطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة فى تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظم الرقابة الداخلية ضرورى حتى يكون المراجع قادراً على تخطيط عملية المـــراجعة .عادةً ما لا تستلزم تخطيط عملية المراجعة فهم الأنشطة الرقابية المرتبطة بكل رصيد حساب أو كل مجموعة من العمليات أو عنصر الإفصاح فى القوائم المالية أو على تأكيد ملائم لتلك المكونات .

وأحياناً بسبب الحاجة إلى الكفاية والمستوى المتوقع لمخاطر الرقابة يقوم المـــراجعون بـــأداء بعض اختبارات الالتزام بنظم الرقابة بشكل متزامن مع الحصـــول على فهم بالرقابة الداخلية. وحيث إن تلك العملية توفر دليل إثبات بشـــان فعالـــية كل من تقييم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتأكيدات معيـــنة، فـــإن دلـــيل الإثبات قد يوفر أساساً لتقييم المراجع لمستوى مخاطر الرقابة.

فهم مكون المعلومات والاتصال

Understanding the Information and Communication component

يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بنظام معلومات المنشأة الملائم بعملية التقرير المالى بغرض فهم الآتى :

1- مجموعات العمليات الرئيسية للمنشأة التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية .

2- الطريقة التى يتم بها إدخال العمليات المالية .

3- السجلات المحاسبية ، المستندات المؤيدة ، المعلومات القابلة للقراءة عن طريق الآلة ، وحسابات محددة تستخدمها المنشأة فى تشغيل العمليات والتقرير عنها .

4- التشغيل المحاسبى سواء من إدخال العملية يتم تضمينها فى القوائم المالية شاملة الطرق التى تستخدمها المنشأة فى تشغيل البيانات على الحاسب الإلكترونى.

5- عملية التقرير المالى التى تستخدمها المنشأة لإعداد التقديرات والإفصاحات والمظاهر الهامة الأخرى للقوائم المالية.

عند اكتساب الفهم بمكون المعلومات والتوصيل يهتم المراجع بكل من وظيفة النظام المحاسبى وطبيعة وتعقيد العمليات المالية والعوامل الأخرى التى تؤثر على احتمالات التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، بالإضافة لذلك يجب أن يكتسب المراجع فهم بالوسيلة التى تستخدمها المنشأة لتوصيل دورها ومسئولياتها والأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالى. تلك الأمور غالباً مايتم توثيقها فى دليل سياسات وإجراءات الشركة.

فهم المراقبة Understanding Monitoring

يجــب أن يحدد المراجع الأنشطة الرئيسية التى تستخدمها المنشأة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية على عملية التقرير المالى. غالباً ما يترتب على إجراءات المراقــبة ذاتها إعداد المستندات التى يمكن أن تكون مُتاحة للمراجعين، على ســبيل المثال فإن المراجع المسئول عن المراقبة عن التقدم تجاه الهدف مثال ذلــك تحقيق مستوى ربحية معين قد يكون لديه جدول للتقرير عن التصرفات التصحيحية التى تأخذها المنشأة للتوصل إلى ذلك الهدف .

استخدام قوائم الاستقصاء والمذكرات الوصفية وخرائط التدفق

كثــيرا مايعد المراجعون أو يدرسون قوائم استقصاء ، ومذكرات وصفية بالإضــافة إلــى خــرائط التدفق بهدف الحصول على أو توثيق فهمهم لنظام الــرقابة الداخلية للعمل ، وقد يستخدمون مزيج من تلك الوسائل فى المنشآت الضخمة أو أحدهم فى المنشآت الصغيرة . وعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الــرقابة عــند أقل من الحد الأقصى ، فإن المراجع يجب أن يوثق أساس ذلك التقيــيم . من ثم فعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى فإن أوراق العمل للمراجع ستتضمن توثيق موسع يرتبط بنظام الرقابة الداخلية للعميل ، وعلى النقيض فعندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند الحــد الأقصــى ، فإنــه يجــب أن يوثق الاستنتاج فقط، كما أن أوراق عمل المراجع ستشمل ذلك الاستنتاج فقط .

قوائم الاستقصاء Questionnaires

تُعبر قائمة الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية عن مجموعة من الأسئلة المرتبطة بكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة . وبصفةٍ عامة قد تكون الإجابات الخاصة بقائمة الاستقصاء إما على صورة الإجابة بنعم أو لا أو أن تكـــون الإجابة غير قابلة للتطبيق . يقوم المراجع بمقابلة المسئولين والباحثيـــن الملائميـــن تأسيســاً على واجباتهم ومسئولياتهم أو قد يقوم بقراءة مســتندات العميل للحصول على الإجابات . تركز قوائم الاستقصاء على نظم الــرقابة الــتى يعتــبرها المراجع ضرورية لمنع أو اكتشاف التحريفات فى تأكــيدات القوائم المالية ويتم تنظيمها بصفة عامة طبقاً للبيئة الرقابية والنظام المحاســبى ككــل والأنشطة المحاسبية والرقابية المرتبطة بكل مجموعة من العملــيات المالــية – وعادةً ما تشير الإجابات المرتبطة بــ"لا" على الأسئلة الموجــودة بقوائــم الاستقصـــاء إلـــى وجود مواطن ضعف فى نظام الرقابة الداخلية. تقوم مكاتب المراجعة باستخدام إما قوائم استقصاء معيارية أو مفصلة لكل عميل مراجعة .

يمكــن أن تكون قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية طريقة فعالة وذات كفــاءة عــند توثيق فهم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية، وتتميز قوائم الاستقصـــاء بهيكلــية ثــباتها وتنظيمها . كما أنها تخفض أيضاً جوهرياً من مخاطــر تجاهل وإغفال الجوانب الهامة لنظم الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلى ذلك فإنها تتضمن أسئلة يمكن الإجابة عليها بسرعة وسهولة نسبياً . أما أوجه الانتقادات التى يمكن أن توجه إلى قوائم الاستقصاء فتتمثل فى الآتى :

(1) أنها تحمل إجابات بنعم أو لا أى غير قابلة للتطبيق . إلا أن أيا من تلك الإجابات لايمكن أن يتم ترجيحها بشكل متكافئ .

(2) أن تلك القوائم لاتوضح بشكل كافٍ الفصل بين الواجبات .

(3) قد تكون تلك القوائم إذا كانت معيارية غير قابلة للتطبيق على بعض عملاء المراجعة .

يوضح الشكل رقم (6/6) نموذج لأحد قوائم الاستقصاء المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية . ويُلاحظ أن الأسئلة قد تم تنظيمها حسب تأكيد القوائم المالية والذى يُسهّل من تصميم برنامج المراجعة .

شكل رقم (6/6)

قائمة استقصاء لنظام رقابة داخلية

على عمليات المبيعات

اسم العميل .... تاريخ عملية المراجعة ....

اسم المراجع .... تاريخ إتمام عملية المراجعة ....

اسم الفاحص .... تاريخ إتمام الفحص ....

تأكيدات القوائم المالية والأسئلة	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملاحظات
الوجود أو الحدوث: هل تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل للعملاء. **1- هل تمت الموافقة على تسجيل المبيعات المؤيدة عن طريق أوامر العميل وأوامر المبيعات عن طريق قسم الائتمان وهل تمت الموافقة على مستندات الشحن وتم تنفيذها؟**				

2- هل يقوم شخص مستقل عن ماسك الدفاتر بإرسال كشوف حساب بالبريد شهرياً عن كافة حسابات المدينين التجاريين للعملاء ومتابعة أى شكاوى بشأنها؟				
الشمول: هل تم تسجيل كافة عمليات المبيعات التى حدثت؟				
3- هل تمت المحاسبة عن أرقام الشحن المرقمة بشكل مُسلسل لتحديد أن كافة البنود التى تم شحنها تم إعداد فواتير عنها؟				
4- هل تمت المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها؟				
5- هل تم اتباع إجراءات من شأنها ضمان تسجيل المبيعات أول بأول وتؤكد على مراعاة استقلال الفترات المالية بشكل صحيح؟				
الحقوق والالتزامات: المبيعات المسجلة تمثل عمليات المبيعات فقط.				
6- هل قام الموظف بفحص أمر المبيعات وفاتورة المبيعات لتحديد أن العملية تمثل عملية بيع وليس بضاعة مودعة كأمانة؟				

التقييم أو التحقيق: هل تم إعداد فواتير عن المبيعات بشكل صحيح وهل تم تسجيلها؟ 7- قبل شحن البضائع هل تم عدها وتم مقارنة وصفها وكمياتها لبياناتها وكمياتها الموضحة بأوامر المبيعات ومستندات الشحن؟ 8- هل تمت الموافقة على التمان العميل عن طريق شخص مسئول قبل أن يتم إتمام شحنها؟ 9- هل تم فحص ومراجعة فواتير المبيعات من حيث: أ - التسعير الصحيح؟ ب - الدقة الحسابية؟ ج - الشروط؟ 10-هل تمت مقارنة رصيد أستاذ مساعد المدينين مع حسابات الرقابة بالأستاذ العام بشكل دورى منتظم؟ العرض والإفصاح: تسجيل المبيعات وحسابات المدينين يترتب عليه القيام بالعرض والإفصاح طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. 11-هل يتم القيام بفحص أن مستقل لأدلة الحساب المستخدمة فى تسجيل المبيعات.				

المذكرات الوصفية المكتوبة Narrative Descriptions

تُعبر المذكرات الوصفية عن الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية للعميل. ويجب أن تعكس تلك المذكرات أصل كافة المستندات وتشغيلها والتصرف النهائى فيها ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة محددة من العمليات المالية. وقد يستخدم المراجعون المذكرات الوصفية لسرد الجوانب البسيطة من نظام الرقابة الداخلية أو كطريقة متممة وملحقة بخرائط التدفق. يوضح الشكل رقم (6/7) نموذج للمذكرات الوصفية لنظام الرقابة الداخلية للموافقة على منح ائتمان ، ويتمثل العيب الأساسى للمذكرات الوصفية في :

(1) أنها قد لاتكون من السهولة اتباعها كما هو الحال فى خرائط التدفق .

(2) كما أنه على النقيض من قوائم الاستقصاء فإن المذكرات الوصفية لاتكشف عن جوانب القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية بوضوح .

خرائط التدفق Flowcharts

تستخدم خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية رموز معيارية وخطوط متداخلة الاتصال وتفسيرات تعريفية لتمثيل المعلومات والمستندات وتدفقاتها . توفر خريطة التدفق نظرة عامة توضيحية لأنشطة الرقابة الداخلية للعميل ، حيث تشرح بيانياً التفاعل بين الأفراد والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بقسم محدد أو مجموعة من العمليات . بصفةٍ عامة تعكس خرائط تدفق نظم الرقابة الداخلية الفصل بين الواجبات عن طريق استخدام عمود يُعبر القمة ليعكس الأقسام المختلفة وتدفق المستندات من اليسار إلى اليمين .

شكل رقم (6/7)

مذكرات وصفية لنظام الرقابة الداخلية

المرتبطة بالموافقة على ائتمان

يقوم .... موظف المبيعات بشركة .... باستلام كافة المظـاريف من غرفة البريد التى تتضمن أوامر الشراء من العملاء ويقوم بإعداد أو بيع لكل منها، بالإضافة لذلك يقوم نفس الموظف بالرد على التليفون، وقوم بإعداد سجل لكل أمـر بالتليفون وبعد ذلك يعد أمر مبيعات للأوامر التى يتم استلامها عن طريق التليفون ، ويـتم كـتابة أرقام أمر المبيعات على أوامر شراء العمل والأوامر التليفونية قبل أن يتم استيفائها عن طريق العميل للإحالة .
ويتم إرسال النسخة الخامسة من أوامر المبيعات الى العملاء للتصديق على أن الأمر قد تم استلامه . أما النسخ من الأولى حتى الرابعة يتم إرسالها إلى قسم الائتمان للموافقة على منح الائتمان .
ويقوم مدير الائتمان باستلام النسخ المتعددة من أوامر البيع من قسم إدخال الأمر . حيث يقوم بتقدير إجمالى قيم المبيعات وفقاً لآخر قائمة سعر حديثة ويحدد ما إذا كان يتم الموافقـة على الائتمان أم لا تأسيساً على حد الائتمان المقرر مسبقاً للعميل والإشارة إلى قائمـة أرصدة حسابات المدينين المُعدة على إقفال التاريخ السابق . ويقوم مدير الائتمان بالموافقـة أو الـرفض للائتمان ، ويتم إعادة النسخة الرابعة إلى قسم إدخال الأمر ، أما النسخ الأولى والثانية والثالثة فيتم إرسالها على التوالى إلى قسم إعداد الفواتير ومخازن الاستيداع والشحن .

ولعـل أبـرز مـزايا خرائط التدفق السهولة والبساطة فى أدائها مقارنة بالمذكـرات الوصـفية أو قوائـم الاستقصاء . أما أبرز الانتقادات المرتبطة باستخدامها فهى أنها لا تُحدد بوضوح جوانب القوة والضعف فى نظم الرقابة الداخلية .

قـد لايقـوم المـراجعون بالاطلاع أو بتصميم خرائط التدفق المُعدة عن طـريق العميل أو التى يقومون بإعدادها بأنفسهم . ويجب أن تعكس خريطة الـتدفق التى يتم بنائها بشكل ملائم المستندات الأصلية وتشغيلها أو التصرف النهائى فى كافة المستندات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة معينة من العمليات . وبعد الإعداد المبدئى لتلك الخرائط يمكن أن يتم تحديثها لتعكس أى تغيرات فى الإجراءات . وبصفةٍ عامة يتم وضع تلك الخرائط فى ملف أوراق العمل الدائم لأغراض أية عمليات مراجعة مستقبلية .

لاشك أن الغرض الرئيسى لخرائط التدفق المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية فى أنها تُسفر عن عملية التوصيل بفاعلية . وفيما يلى عديد من الأساليب التى يمكن أن تساعد فى الوفاء بذلك الغرض يوضحها الشكل رقم (6/8) .

- رموز معيارية **Standardized Symbols**

يسـتخدم المـراجعون مجموعة موحدة من الرموز، ويوضح الشكل رقم (6/8) مجموعة من تلك الرموز وتوصيفها.

- خطوط تدفق **Flowlines**

يجـب أن يكـون تدفـق المستندات من الأعلى للأسفل ومن اليسار إلى اليمين، ويمكن استخدام رؤوس الأسهم فى كافة الخطوط كما يجب أن تستخدم خطوط التدفق عندما لايكون التدفق معيارياً.

شكل إيضاحي رقم (6/8)

رموز خريطة التدفق

مدخلات/ مخرجات	القرار
معلومات تدخل أو تترك النظام على سبيل المثال: أمر العميل	ويشير إلى مسارات عمل بديلة التي تنتج من الإجابة بنعم أو لا
المستندات	**العملية**
مستند ورقي . على سبيل المثال: فاتورة مبيعات أو تقرير معين	أي وظيفة تشغيلية سواء تم أدائها يدويا أو آليا
تخزين مباشر	**تفسيرات**
ملف مستندات أو سجلات	تعليقات تفسيرية أو شرح
خطوط تدفق إرشادية	**نقطة اتصال صفحة بأخرى**
خطوط تشير إلى اتجاه تدفق البيانات	تربط جزء آخر من خريطة التدفق في صفحة أخرى
نقطة اتصال لصفحة	**شريط آلي للإضافة**
تربط بجزء آخر لتدفق البيانات	شريط محول بإجماليات لأغراض رقابية
تخزين بشريط مغناطيسي	**تخزين بالقرص**

- مستندات Documents

عندما يتم إنشاء مستند معين ، يجب أن يتم الإشارة إلى مصدره، وتكون الرموز المتعددة للمستند مطلوبة عندما يتم إعداد نسخ متعددة للمستند . ويجب أن يتم إيضاح التصرف فى كل نسخة من كل مستند .

- التشغيل Processing

يتم استخدام رموز التشغيل لتحديد أى إجراءات مطبقة للمستندات .على سبيل المثال مايتعلق بوضعها فى الملف .

- التفسيرات Annotations

يجب أن يتم استخدام التعليقات والشرح لجعل خريطة التدفق سهلة الفهم وأكثر شمولية.

يعتبر إعداد خريطة التدفق فن . ولذلك قد يعد أفراد مختلفين خرائط تدفق مختلفة لأى موقف . ويتمثل العامل الهام فى أن خرائط التدفق يجب أن تمثل بوضوح نظام معين ، وقد تكون الإرشادات التالية مفيدة فى إعداد خريطة التدفق :

1- تحديد مجموعة العمليات أو دورة العمليات التى يتم إعداد خرائط تدفق لها .

2- الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية عن طريق عمل استفسارات من موظفى العميل وملاحظة أنشطة العاملين وفحص المستندات والسجلات ودليل السياسات والإجراءات .

3- تنظيم خريطة التدفق إلى أعمدة باستخدام أعمدة مختلفة لكل قسم، ووظيفة وإدخال التعليقات والتفسيرات .

4- رسم خريطة التدفق وإدخال التعليقات والتفسيرات .

5- اختبار خريطة التدفق من حيث شمولها عن طريق اتباع عمليات مالية من خلال الخريطة .

يوضح الجدول رقم (6/9) خريطة تدفق لنظام رقابة داخلية للموافقة على ائتمان فى إحدى الشركات (علماً بأن الشكل السابق رقم (6/7) عرض مذكرة وصفية لنفس العملية والنشاط) .

بالإضافة إلى خرائط تدفق نظام الرقابة الداخلية يواجه المراجعون نوعين آخرين من خرائط التدفق :

1- خرائط تدفق للنظم **Systems Flowcharts** والتى توفر نظرة عامة واسعة للنظام المحاسبى إلا أنها ليست مُبسطة .

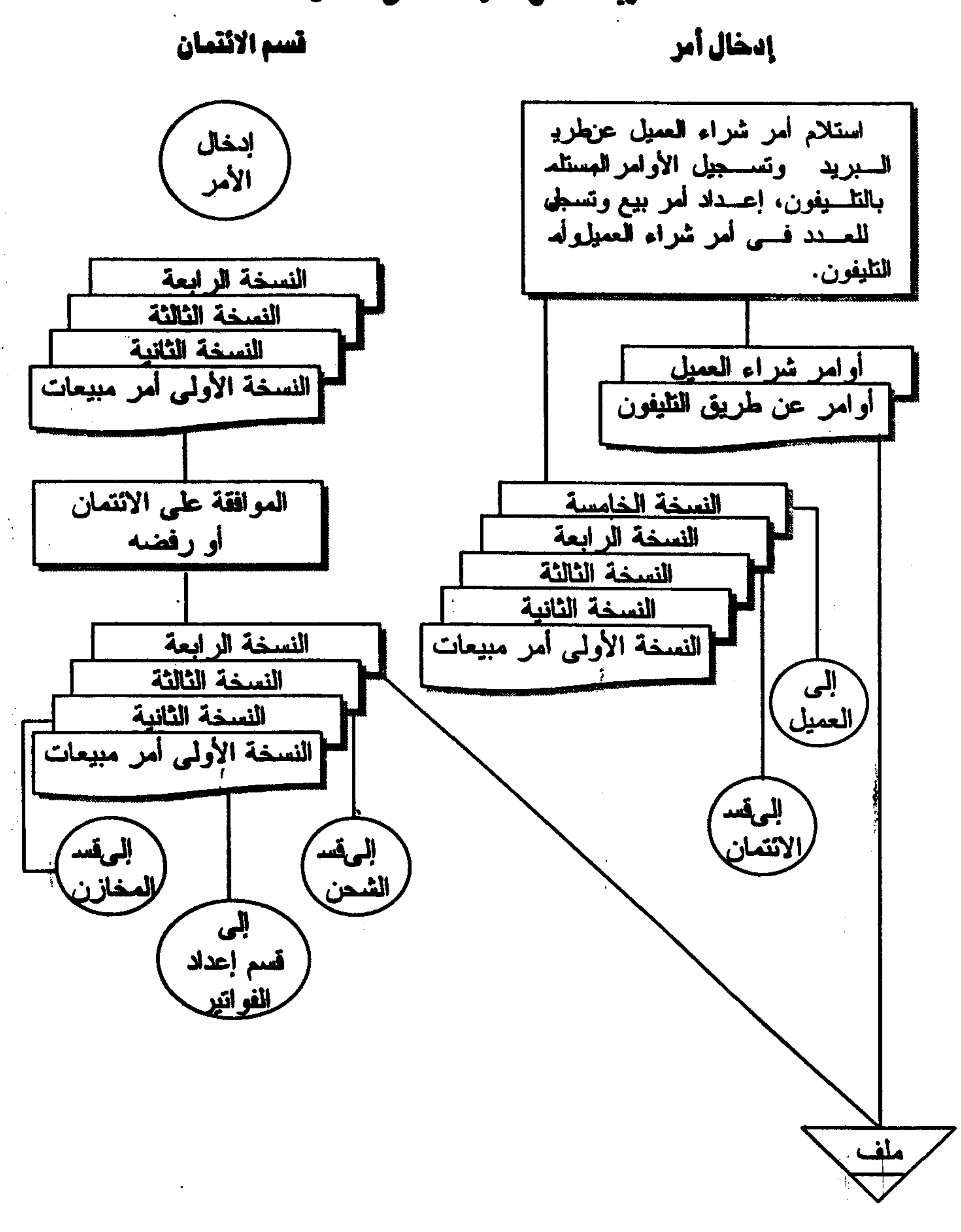
2- خرائط تدفق للبرامج **Programs Flowcharts** والتى توفر خطوات تفصيلية لبرنامج الحاسب الإلكترونى.

تقييم مستوى مخاطر الرقابة Assessing the Level of Control Risk

يُعبر المستوى المُقيَّم لمخاطر الرقابة **Assessing the Level of Control Risk** عن تقييم المراجع للمخاطر الخاصة بأن الرقابة الداخلية للمنشأة لن تمنع أو تكتشف التحريف الجوهرى فى القوائم المالية، يستخدم المراجعون المستوى المُقيَّم لمخاطر الرقابة فى نموذج مخاطر المراجعة لتحديد نطاق اختبارات التحقق الأساسية ، ويقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة لتكون عند مستوى الحد الأقصى عندما لايتم تصميم أو تنفيذ نظم رقابية داخلية فعالة للتأكيد أو عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال .

شكل رقم (6/9)

خريطة تدفق للموافقة على ائتمان



فى حين يُعبر مستوى الحد الأقصى لمخاطر الرقابة Maximum Level of Control Risk عن الاحتمال الأقصى بأن التحريف الجوهرى لن يتم منعه أو اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية. ولأجل تقييم مخاطر الرقابة أسفل الحد الأقصى للتأكيد يجب أن يقوم المراجع بأداء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية .

وكما سبق مناقشته سابقاً فإن المراجع الذى يحصل على فهم بالرقابة الداخلية يحدد الأنشطة الرقابية التى تتعلق بتأكيد القوائم المالية (على سبيل المثال تأكيد الشمول) ، يوضح الشكل رقم (6/10) قائمة معينة من النظم الرقابية لكل تأكيد بالقوائم المالية، وإجراءات المراجعة لاختبار تلك النظم الرقابية، بالإضافة إلى التحريفات المحتملة التى يمكن أن تحدث إذا لم يؤدى نظام الرقابة الداخلية وظيفته.

شكل رقم (6/10)

عينة من نظم الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام بها والتحريفات المحتملة لعمليات المبيعات

التأكيدات ونظم الرقابة الداخلية	اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية	التحريفات المحتملة
الوجود أو الحدوث: المبيعات المسجلة هى التى تم شحنها فعلا إلى العملاء :-		
1- يتم تأييد تسجيل المبيعات بأوامر العميل، والتحقق من أن أوامر المبيعات تم الموافقة عليها عن طريق قسم الائتمان وأنه قد تم الموافقة على مستندات الشحن وتنفيذها .	- فحص أمر العميل الموافق عليه وأمر المبيعات ومستند الشحن وفاتورة المبيعات لعينة من القيود فى يومية المبيعات .	- قد يتم تسجيل مبيعات لم تحدث .

2- يقوم موظف مستقل عن حسابات المدينين بإعداد وإرسال كشوف الحساب بالبريد شهرياً لكافة حسابات المدينين التجارية للعملاء ومتابعة أى شكاوى .	- ملاحظة الإجراء وفحص ملفات المتابعة .	- قد لا يتم اكتشاف أخطاء في المبيعات المسجلة .

الشمول: كافة عمليات المبيعات التى حدثت قد تم تسجيلها :-

3- المحاسبة عن مستندات الشحن المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أنه قد تم إعداد فاتورة مبيعات لكافة البضائع التى تمت شحنها .	- ملاحظة الإجراء، وفحص الفواتير لعينة من مستندات الشحن .	- قد يتم شحن البضائع إلا أنه لم يتم إعداد فواتير عنها .
4- المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها .	- ملاحظة الإجراء وفحص القيود الخاصة بتتابع فواتير المبيعات فى يومية المبيعات.	- قد يكون هناك مبيعات غير مسجلة .
5- يتم تحديد الإجراءات التى تضمن تسجيل المبيعات أول بأول ومراعاة استقلال الفترات المالية على وجه صحيح .	- الاستفسار عن كيفية اتباع الإجراءات، وملاحظة الإجراءات التى تم إتباعها، وفحص التقرير عن الشخص الأخير .	- قد يتم تسجيل عمليات المبيعات فى الفترة الخاطئة .

الحقوق والالتزامات : إن المبيعات المُسجلة هي عمليات المبيعات التى حدثت فقط

6- يفحص الموظف المسئول أمر مبيعات وفاتورة مبيعات من حيث الشروط لتحديد أن العملية المالية هى عملية مبيعات وليست بضاعة مودعة كأمانة .	- ملاحظة الإجراء .	- قد يتم تسجيل عمليات بضاعة الأمانة كعملية مبيعات .

التقييم أو التخصيص: تم إعداد فواتير المبيعات وتسجيلها بشكل صحيح

7- قبل أن يتم شحن البضائع يتعين عدها ومقارنة وصفها وكمياتها مع نظيرها فى أوامر المبيعات ومستندات الشحن .	- ملاحظة الإجراء. يتم فحص التوقيع على المستندات من خلال أحد العينات .	- قد يتم شحن بضائع تزيد أو تقل عن المبيعات المسجلة . - قد تحدث مرتجعات من العميل .
8- يتم الموافقة على ائتمان العميل عن طريق موظف مسئول قبل أن يتم الشحن التجارى لها .	- فحص أمر المبيعات المرتبطة بالعمليات المختارة .	- قد تكون حسابات المدينين غير قابلة للتحصيل .
9- يتم مراجعة فواتير المبيعات من حيث : أ - التسعير الصحيح . ب - الدقة الحسابية . ج - الشروط .	- ملاحظة قائمة السعر الموافق عليها ، ويتم اختيار عينة لفحص التوقيع الذى يشير إلى أداء المهمة .	- قد يتم المغالاة أو التدنية فى تحديد المبيعات وحسابات المدينين .
10- يتم مقارنة أرصدة حسابات المدينين فى دفاتر الأستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام بشكل دورى .	- ملاحظة الإجراء. ويتم فحص عملية التجميع بدفاتر الأستاذ الفرعية .	- احتمال تزايد الأخطاء فى حسابات المدينين .

العرض والإفصاح: يتم تسجيل المبيعات وحسابات المدينين بشكل يُراعى فيه العرض والإفصاح.

11- يتم أداء فحص مستقل لدليل الحسابات عن المبيعات المسجلة .	- ملاحظة الإجراء. ويتم اختيار عينة من الفواتير كما يتم فحص اعادة أداء الحسابات وفحص الموافقة عليها .	- قد يتم تبويب الإيرادات بشكل غير صحيح .

شكل إيضاحى رقم (6/11)

آثار تقييم مخاطر الرقابة على اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية

	تقييم المراجع لمخاطر الرقابة	
	أقل من الحد الأقصى	الحد الأقصى
هل تعتبر اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية مطلوبة ؟	نعم	لا

ترتبط نظم الرقابة الداخلية الموضحة فى الشكل رقم (6/11) مباشرة بالأسئلة الموجودة فى قائمة الاستقصاء الخاص بالرقابة الداخلية فى الشكل رقم (6/6). وعندما تكون مخاطر الرقابة أقل من الحد الأقصى من ثم يجب ألا يكون النشاط الرقابى مجرد أن يكون مكتوباً وإنما يجب أن يكون فعالاً. وعندما يستنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية لا يدعم تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من مستوى الحد الأقصى فإنه يجب أن يحدد الحد الأقصى لمستوى المخاطر إلى مخاطر الرقابة وبعد ذلك يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت أو نطاق اختبارات التحقق الأساسية .

وكما هو موضح فى الشكل رقم (6/11) ليس مطلوباً من المراجعين أن يؤدوا اختبارات الالتزام بنظم الرقابة إلا إذا قاموا بالتخطيط لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من مستوى الحد الأقصى. على الرغم من أنه ليس مطلوباً من المراجع أن يحصل على دليل إثبات بشأن فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية عندما يحصل على فهم بنظام الرقابة الداخلية، إلا أن المراجع يحصل على دليل إثبات معين بشأن فعالية نظم الرقابة الداخلية .

وعندما يتم تقييم مخاطر الرقابة ليكون أقل من الحد القصى، فان المراجع يجــب أن يصف فى أوراق العمل الأساس المرتبط بالمستوى المقيم لمخاطر الرقابة . بصفةٍ عامة يجب أن تتضمن أوراق العمل وصفاً لاختبارات الالتزام بالــنظم الرقابــية، وإذا مــاتم تقيــيم مخاطر الرقابة ليكون عند مستوى الحد الأقصى يكون مطلوباً فقط كتابة التقييم فى أوراق العمل .

طبيعة اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Nature of Tests of Controls

يــتم توجيه اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية عند تصميم أو تشغيل نشاط رقابى معين بغرض تقييم فعالية منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية فى أحد تأكيدات القوائم المالية. يستخدم المراجعون الإجراءات التالية لاختبار الالتزام بالــنظم الرقابــية: الاستفســارات من العاملين، ملاحظة العاملين عند أدائهم لواجباتهم، فحص المستندات والسجلات التى تشير إلى أن النظم الرقابية قد تم أدائها وإعادة أداء الإجراءات التى قام العميل بأدائها. ويستخدم المراجع نتائج اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية للحكم عما إذا كانت مخاطر الرقابة تعتبر أقل من مستوى الحد الأقصى .

ويقوم المراجعون بعمل استفسارات من الأفراد المسئولين عن أداء إجراء معين لتحديد ماهى الواجبات التى يؤديها العاملين بالضبط، وفهم العاملين لتلك الواجبات وأنواع الأخطاء أو المشاكل التى يواجهها العاملين بالإضافة إلى أى استثناءات تحدث للإجراءات المقررة . وعادة ما لا ينتج عن الاستفسار نموذج قــوى لدليل الإثبات، ولكنه يمكن أن يمد المراجعين بمعلومات مفيدة فى أداء اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية .

وقـــد يلاحظ المراجعون وجود الأنشطة الرقابية على سبيل المثال الفصل بيـــن الواجبات أو الاقتراب المفيد لمواقع المخازن، تعتبر إجراءات المراجعة هـــذه أكثر فعالية إذا لم يكن العاملين على علم بأن المراجع يقوم بالملاحظة. بصفةٍ عامة يقوم المراجعون بتوثيق أداء ذلك النظام الرقابى عن طريق كتابة مذكرة ويضمنها فى أوراق العمل .

ويقوم المراجعون بفحص المستندات والسجلات لتبين التوقيعات بالأحرف الأولـــى للعامليـــن أو الأسماء المسجلة مما يشير إلى أنهم قاموا بأداء النشاط الـــرقابى . علـــى سبيل المثال قد يبحث المراجع عن مدى مطابقة توقيع أحد العاملين المسئولين عن تحديد أمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة البيع، حيث أن غياب ذلك التطابق يشير إلى غياب النشاط الرقابى الذى يتم أداؤه حتى لو كانت المستندات صحيحة .

نطاق اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Extent of Tests of Controls

قـــد تتأثر اختبارات الالتزام بنظم الرقابة للمراجع بدليل الإثبات الذى يتم الحصـــول عليه أثناء عملية المراجعة فى السنة السابقة وعندما يحدد المراجع أنـــه ليس هناك أية تغيرات جوهرية قد حدثت وأن النشاط الرقابى الذى كان فعـــالاً فـــى الســـنة السابقة مازال أيضاً كذلك فى السنة الحالية ، مع ذلك فإن المـــراجع يجب عليه أن يحدد أن التغيرات التى قد تؤثر على نظام الرقابة قد حدثت، وفى ضوء ذلك يجب أن يتم أداء اختبارات إضافية لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة فعالاً أم لا.

توقيت اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية Timing of Tests of Controls

كمـــا سبق مناقشته فإن مستوى مخاطر الرقابة قد تم تقييمه بصفة عامة قبل نهايـــة الســـنة حـــتى يمكن تطوير برنامج المراجعة. لذلك قد يتم أداء اختبارات الالـــتزام بالنظم الرقابية خلال بضعة شهور قبل نهاية السنة المالية ، والذى يعنى بـــأن كافـــة العمليات المالية التى تؤثر على تأكيدات القوائم المالية لن تحدث فى توقيت إجراء ذلك الاختبار، ومع ذلك فإن تقييم المراجع لمخاطر الرقابة يجب أن يرتـــبط بالـــرقابة الداخلية أثناء كامل السنة محل المراجعة. من ثم فإن المراجعين بوجـــهٍ عـــام يؤدون اختبارات التزام إضافية بالنظم الرقابية المرتبطة بالفترة بين التقييم المبدئى ونهاية السنة لتحديد ما إذا كان مستوى المخاطر قد تغير.

5/6 توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقاً لمعايير المراجعة Communication of Internal Control matters

يتمـــثل غـــرض تقيـــيم المراجع لمخاطر الرقابة فى تخطيط طبيعة وتوقيت ونطـــاق اختبارات المراجعة وليس إبلاغ التقييم إلى المنشأة أو توصيل المعلومات الأخـــرى المرتـــبطة بالرقابة الداخلية، ومع ذلك أثناء مسار عملية الحصول على فهـــم بـــنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقييم مخاطر الرقابة فإن المراجعين كثيراً مايحصلون على معلومات قد تكون مفيدة للجان المراجعة أو مجلس الإدارة للوفاء بمســـئولياتهم. وقـــد حـــدد ايضاح معايير المراجعة رقم (60) القسم رقم (325) الظروف والأحوال التى قد يجدها المراجع أثناء أداء مهمته ويجب أن يتم التقرير عـــنها إلـــى لجـــان المراجعة أو الجهات التى فى حكمها. تلك الظروف الممكن التقرير عنها Reportable Conditions هى تلك الأمور – التى فى حكم المراجع

الشخصـــى - يجـــب أن يـــتم إبلاغها إلى لجان المراجعة حيث إنها تمثل عيوب جوهـــرية فـــى تقيـــيم أو تشغيل نظم الرقابة الداخلية التى تؤثر عكسياً على قدرة التنظـــيم علـــى إعـــداد القوائم المالية تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف علـــيها. وقد تكون الظروف القابلة للتقرير عنها جوهرية تماماً للدرجة التى يمكن اعتبارها تمثل مظاهر ضعف جوهرية Waterial Weakness ، حيث تعتبر حالة يمكـــن التقرير عنها والتى خلالها لايخفض نظام الرقابة الداخلية للمستوى الأدنى المخاطـــر المرتبطة باحتمال حدوث أخطاء أو مخالفات فى قيم ذات أهمية نسبية للقوائـــم المالـــية خلال فترة زمنية مناسبة عن طريق العاملين أثناء أدائهم لمسار والواجـــبات المحـــددة لهم ، ويعتبر الضعف الجوهرى أكثر جوهرياً عن الظرف القـــابل للـــتقرير عنه حيث إن مخاطر التحريفات الجوهرية التى تحدث والتى لن تكتشـــف تعتبر أكثر جوهرية . يوضح الشكل رقم (6/12) أمثلة على الظروف القابلة للتقرير عنها :

شكل رقم (6/12)

أمثلة على الظروف القابلة للتقرير عنها

عيوب فى تصميم نظام الرقابة الداخلية

Deficiencies in Internal Control Design

- تصميم غير كاف لنظام الرقابة الداخلية الشامل .
- غياب الفصل الملائم بين الواجبات بشكل يتسق مع الأهداف الرقابية الملائمة .
- غـياب الفحـص الملائـم والموافقـة المناسـبة عـن العملـيات المالـية ، والقـيود المحاسبية أو مخرجات النظم .

- إجراءات غير كافية لتقييم وتطبيق المبادئ المحاسبية بشكلٍ ملائم .
- احتياطات غير كافية لحماية الأصول .
- غياب أساليب رقابية أخرى تعتبر ملائمة لنوع ومستوى نشاط العملية المالية .
- دليل إثبات يفيد فشل النظام فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف والمتطلبات الحالية – بسبب خلل أو عيب فى التصميم .

الفشل فى تشغيل الرقابة الداخلية

Failures in the Operation of Internal Control

- دليل إثبات على فشل النظم الرقابية المحددة لمنع أو اكتشاف تحريف المعلومات المحاسبية .
- دليل إثبات بأن النظام فشل فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف الرقابية للمنشأة بسبب سوء تطبيق النظم الرقابية الداخلية .
- دليل إثبات على الفشل فى حماية الأصول من الخسارة والضرر أو سوء الاستخدام .
- دليل إثبات على الانتهاك المتعمد لإجراءات الرقابة الداخلية عن طريق المسئولين المفوض إليهم تعوق تحقيق الأهداف الشاملة للنظام .
- دليل إثبات على الفشل فى أداء المهام التى تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية. على سبيل المثال عدم إعداد مطابقات ومذكرات تسوية البنوك أو إعدادها فى وقتٍ غير مناسب .
- دليل إثبات على ارتكاب الأخطاء عن طريق العاملين أو الإدارة .
- دليل إثبات على التلاعب واصطناع أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة .
- دليل إثبات على سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية .

- دليل إثبات على تشويه وتحريف الحقائق المقدمة من موظفى العميل إلى المراجع .
- دليل إثبات على أن العاملين أو الإدارة تنقصها التأهيل والتدريب الكافى للوفاء بالوظائف المحددة لهم .

أمور أخرى

- عدم وجود مستوى كافٍ للوعى الرقابى داخل التنظيم .
- الفشل فى متابعة وتصحيح عيوب نظام الرقابة الداخلية المحددة فى العام السابق .
- دليل إثبات على عدم الإفصاح الجوهرى والكامل للعمليات مع الأطراف ذوى العلاقة .
- دليل إثبات على التحيز أو نقص الموضوعية عن طريق المسئولين عن القرارات المحاسبية .

وقد يتم الإبلاغ عن الظروف القابلة للتقرير عنها شفوياً إلا أنه يُفضل أن يكــون ذلك كتابة. وعندما يكون التوصيل شفويا، فإن المراجع يجب أن يوثقه فى أوراق العمل ويجب عند إجراء أى إبلاغ عن أمور قابلة للتقرير عنها أن:

- يشير إلى أن غرض عملية المراجعة هو التقرير على القوائم المالية وليس توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية .
- تعريف الظروف القابلة للتقرير عنها .
- تقيــيد توزيــع الــتقرير بحيث يقتصر فقط على الإدارة ولجان المراجعة ومافى حكمهم داخل التنظيم .

وإذا الظـرف القابلـة للتقرير عنها تعتبر ذات حجم نسبى يمكن اعتباره بمـثابة ضعف جوهرى ، فإن التقرير يمكن أن يُحدده بشكل منفصل كضعف جوهرى ، ويوضح الشكل رقم (6/13) نموذج الخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها.

وإذا لـم تكـن هناك أية ظروف قابلة للتقرير عنها، قد لايصدر المراجع خطاباً ينص على ذلك، حيث أن مثل ذلك الخطاب قد يُضلل المستخدمين عن طـريق الإيحـاء بوجود مستوى أكبر للتأكيد بشان نقص أى عيوب جوهرية مقارنـة بمـا يمكن للمراجع توفيره فى الحقيقة. ومع ذلك قد يصدر المراجع خطابـاً يشـير إلـى عدم وجود أى مظاهر ضعف جوهرية أثناء تأدية مهمة المراجعة .

وعلـى الرغم من أن معايير المراجعة لاتتطلب إصدار خطابات عن ذلك إلا أن كثـير مـن المراجعيـن يكتبون خطابات لعملائهم تتضمن مقترحات لتحسـين العملـيات ونظـام الرقابة الداخلية، وتتضمن الأمور المتعلقة بنظام الـرقابة الداخلـية الظـروف القابلة للتقرير عنها التى تم الإبلاغ عنها للجان المـراجعة بالإضـافة إلى أمور ليست جوهرية بشكلٍ كافٍ للدرجة التى يتم تضمينها فى خطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها .

شكل رقم (6/13)

نموذج لخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها

السادة/ أعضاء لجان المراجعة

عند تخطيط وأداء مراجعتنا للقوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر عام .... قمنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد إجراءات مراجعتنا لأغراض التعبير عن رأينا فى القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية، ومع ذلك لاحظنا أن هناك أمور معينة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملياته التى نعتبرها بمثابة ظرف قابل للتقرير عنها طبقاً للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين . تتضمن تلك الظروف القابلة للتقرير عنها أمور نمت إلى علمنا مرتبطة بوجود عيوب جوهرية فى تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية التى فى حكمنا الشخصى يمكن أن تؤثر عكسياً على مقدرة التنظيم على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية .

حيث لم يتم المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل للتحقق من أن كل المبيعات قد تم تسجيلها . وكنتيجة لذلك يمكن أن يتم حذف بعض المبيعات من يومية المبيعات التى قد تؤثر على المبيعات وحسابات المدينين . ذلك الأمر يُعتبر جوهرياً بسبب الأهمية النسبية لمتوسط حجم مبيعات الشركة .

وأن الهدف من إعداد ذلك التقرير هو تقديم معلومات تستخدام فقط عن طريق لجان المراجعة والإدارة بالإضافة إلى أى مستخدمين فى حكمهم داخل الشركة .

مكتب المحاسب القانونى

الفصل السابع

إدارة مهمة المراجعة

الفصل السابع

إدارة مهمة المراجعة

Managing an Engagement

مقدمة :

يهــتم هــذا الفصل بدراسة كافة الأمور والجوانب المرتبطة بإدارة مهمة المــراجعة التي تؤثر على كل من عملية تخطيط عملية المراجع وجمع وتقييم أدلـــة إثـــبات المراجعة ، حيث يتم تحديد العوامل المختلفة التي يجب أن يقوم المراجع بأخذها في حسبانه لاتخاذ قرار عما إذا كان يقبل عميل مراجعة جديد أو الإحـــتفاظ بالعمـــيل القـــائم ، كما يتم وصف عملية الاتصال بين المراجع اللاحق والمراجع السابق ، وتحديد العناصر الرئيسية لخطاب التعاقد ، كما يتم إبـــراز أســـباب احتياج المراجعين لفهم بيئة أعمال وصناعة عميل المراجعة وتحديـــد الأنـــواع الرئيســـية للمعلومات التي يتطلبها المراجع لتخطيط مهمة المـــراجعة وتحديـــد مصادر تلك المعلومات . بالإضافة لذلك يتم تحديد أنواع الإجـــراءات التحليلـــية التـــي يقوم المراجع بأدائها وشرح كيفية استخدام تلك الإجراءات في مرحلة التخطيط بشكل يختلف عن استخدامها كاختبارات تحقق أساســـية ، و يـــتم أيضـــا وصـــف مسئولية المراجع المرتبطة بالعمليات مع الأطراف ذوي العلاقة ، وآثار استخدام عمال المراجعين الداخليين والاستعانة بعمـــل الخبـــير علـــى أداء عملية المراجعة ، وتحديد الإجراءات التي يؤديها المـــراجع لتخطـــيط عملـــية المـــراجعة ، وأهمية التفرقة بين كلا من نوعي اختـــبارات العملـــيات الأساســـية ، وإبراز الأنواع الثلاثة لاختبارات التحقق

الأساســية ، وأخيرا تعريف الإشراف وتحديد الإجراءات التي يتعين أن يقوم بهــا المــراجع عند وجود عدم اتفاق مع استنتاج المشرف على بعض الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة.

وفي سبيل ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى الموضوعات الرئيسية التالية:

1/7 قبول العميل الجديد أو المستمر .

2/7 الحصول على الفهم بصناعة وأنشطة العميل.

3/7 التخطيط الفعلي لعملية المراجعة.

4/7 اختبارات جميع وتقييم أدلة إثبات المراجعة.

5/7 اختبارات التقديرات المحاسبية.

6/7 إتمام عملية المراجعة.

7/7 الإشراف على مهمة المراجعة .

مقدمة :

يتطلـــب أداء مهمـــة المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها اتباع مجموعة من الخطوات المقررة والتي يوضحها الشكل رقم (7/1) ، والذي يتضح منه تقسيم عملية المراجعة إلى ثلاثة مراحل : (1) مرحلة تخطيط عملـية المـــراجعة (2) مرحلة جمع وتقييم ادله إثبات المراجعة ، (3) مرحلة إصـــدار تقريـــر المـــراجعة. وعلى الرغم من قيام المراجعين بممارسة حكمهم الشخصي المهني خلال كافة المراحل الثلاثة فإن الجانب الأكثر أهمية وخطوره لعملية المراجعة يتمثل في تخطيط عملية المراجعة . حيث أن التخطيط والذي يتضـــمن تحديد الاستراتيجية الشاملة المرتبطة بأداء وتحديد نطاق المهمة يؤدي إلـــى تطويـــر برنامج المراجعة المبدئي . وتعتبر الخطوات المرتبطة بتصميم عملية المراجعة السابق مناقشتها بمثابة قلب عملية تخطيط مهمة المراجعة .

وفـــي هـــذا الجزء يتم دراسة ثلاثة خطوات جديدة في عملية التخطيط هي قبول العميل ثم الحصول على فهم بأعمال وصناعة العميل وأخيرا تخطيط أعمال المراجعة.

1/7 قبول عميل جديد أو مستمر Accept a new or Continuing Client

يجب أن يتمثل الاعتبار الأول للمراجع في تحديد ما إذا كان يقبل العميل أو لا ، وبعـــد اتخـــاذه ذلك القرار يحصل المراجع على فهم بأنشطة وصناعة العمـــيل . وكما تبين مما سبق فان المراجع يدرس الأهمية النسبية والمخاطر عـــند تقســـيمه عملـــية المراجعة إلى مكوناتها ، كما يستخدم نموذج مخاطر المـــراجعة الذي يتضمن كل المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة.

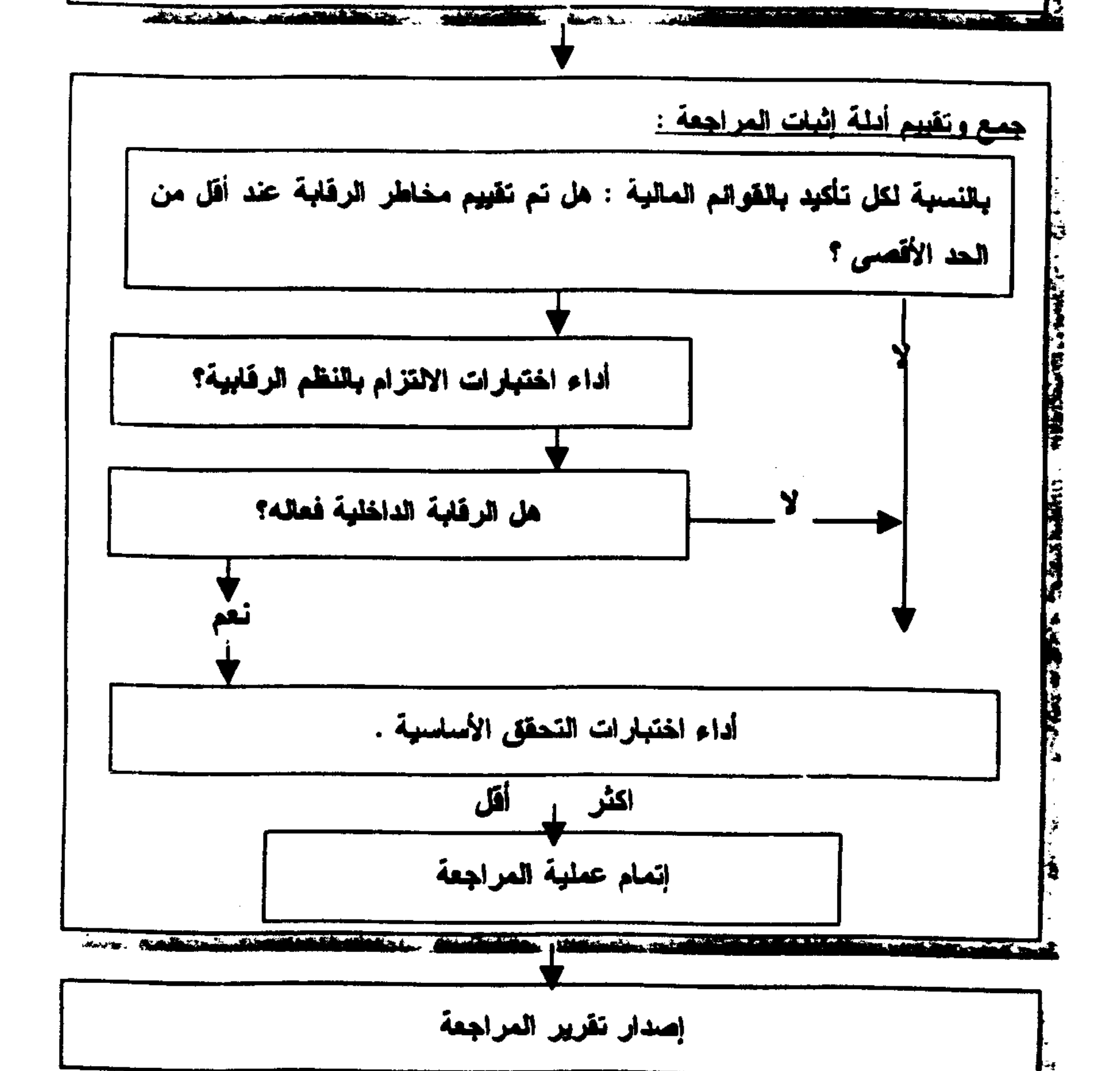
شكل رقم (7/1)
خطوات أداء مهمة المراجعة

تخطيط عملية المراجعة :

1- قبول عميل جديد أو مستمر
2- الحصول على فهم بأنشطة وصناعة العميل .

- تحديد الأهمية النسبية المخططة
تقييم المخاطر عند مستوى القوائم المالية .
- تقسيم عملية المراجعة إلى مكونات .
- تحديد تأكيدات الإدارة في القوائم المالية .
- تحديد التحريف المسموح به على الحسابات ومجموعات العمليات .
- تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة عند مستوى التأكيد .
- استخدام نموذج مخاطر المراجعة لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة .

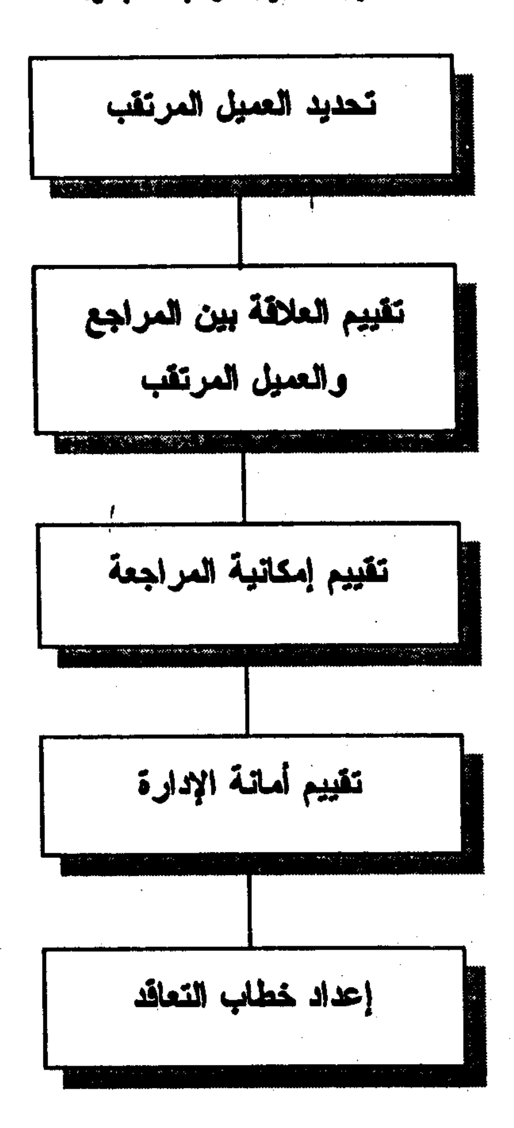
3- تخطيط العمل .



وعــند دراسة قبول عميل جديد فان معظم مكاتب المراجعة تتبع عدة خطوات يوضــحها الشــكل رقم (7/2) . أما بالنسبة لقبول عميل مستمر فإن معظم مكاتــب المــراجعة تقوم باتباع كافة تلك الخطوات فيما عدا الخطوة الأولى . وفيما يلي دراسة لكل خطوة كما جاءت بالشكل الإيضاحي .

شكل رقم (7/2)

قبول عميل مراجعة جديد



1- تحديد العملاء المرتقبين Identify Potential Clients

معظم منشآت الأعمال التي يتم مراجعتها بشكل دوري لديها علاقة مستمرة مع أحد المراجعين ، وعادة ما يتم استخدام نفس مكتب المراجعة خلال مدة زمنية ممتدة نسبيا . ومع ذلك فقد يقوم العملاء بتغيير مراجعيها لعديد من الأسباب لعل أبرزها :- الحصول على حد أدنى من أتعاب المراجعة ، الحصول على خدمات إحصائية جديدة أو لتجنب مظاهر الاختلاف مع المراجع . وبعض من منشآت الأعمال تقدم بتغيير وتدوير مراجعيها من ثلاثة إلى خمسة سنوات كسياسة عامة لها. يلخص الشكل رقم (7/3) .

يلخص الشكل رقم (7/3) دراسة تطبيقية ترتبط بالتغيرات المتعلقة بمكاتب المراجعة الثمانية الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية . أما المنشآت التي يتم مراجعتها سابقا قد تحتاج إلى عملية مراجعة لاستيفاء التزاماتها التعاقدية أو ببساطة بسبب رغبة ملاكها أو مديريها.

شكل رقم (7/3)

الأسباب الخاصة بتغيير المنشآت لمراجعيها

تمثل الأسباب المرتبطة بتغيير المنشآت لمراجعيها قضية هامة جدية بين الممارسين والمستخدمين والمنظمين ، وفى احدى الدراسات البحثية المرتبطة ببحث أسباب تغيير المراجعين تبين أن اغلب المتغيرات الهامة تتمثل في عوامل خاصة بالعميل مثل الفشل المالي والحجم والنمو بالإضافة إلى عوامل خاصة بالمراجع مثل زيادة تكلفة أتعاب المراجعة بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة بالصناعة ، وقد تم الإشارة إلى وجود عوامل تعتبر غير هامة فتضمن الرأى العام على عملية المراجعة والطرح العام المبدئي للأوراق المالية .

حتى منتصف السبعينات حظر دليل أدب السلوك المهني الصادر عن طريق جمع المحاسبين القانونين الأمريكي من الإغواء المباشر للعملاء Direct Solicitation of Clients ، وعلى الرغم من أن بعض المراجعين لايقومون بإغراء العملاء رسميا إلا أن البعض الأخر يقوم بذلك . وقد يكون لدى العميل المرتقب مجموعه من الأسباب الخاصة لاقتراح عميل معين يتضمن توصيات من الآخرين ، أو المعرفة المباشرة من مشروعات أخرى أو اتصالات مهنية أو نشرات مكتب المراجعة المرسلة إلى العميل المرتقب . وقد يتم دعوه المراجعين لتقديم مشروع مقترح شفوي أو مكتوب يصف كيف يمكن أن يخدم مكتب المراجعة ذلك العميل المرتقب وكيفية تقدير التكاليف المرتبطة بالخدمات التي يمكن تقديمها . غالبا ما تكون مثل تلك المشروعات المقترحة متقنة تماما ومفصلة بدقة وتتضمن خبره المراجعة المرتبطة بصناعة العميل المرتقب بالإضافة إلى السيرة الذاتية للأفراد الذي سيكونون مسئولين عن أداء مهمة المراجعة .

ولا تعتبر المقترحات التفصيلية مطلوبة فى حالة الاندماجات أو شراء الشركات حيث من المحتمل أن يقوم مراجع الشركة محل الشراء بالاستقالة.

أخيرا وقبل أن يتم قبول العميل المرتقب يجب أن يقوم المراجع بتقييم العلاقة بين المراجع والعميل ، وإمكانية مراجعة العميل المرتقب بالإضافة إلى أمانة الإدارة واستقامتها.

1- تقييم العلاقة بين المراجع والعميل المرتقب :

عند تقييم العلاقة بين المراجع والعميل المرتقب (أو المستمر) يجب على المراجع أن يقوم بتحديد ما إذا كانت هناك أي علاقة بين المراجع

أومكتــب المراجع والعميل المرتقب محل المراجعة من شانها مخالفة وانتهاك دلــيل وآداب الســلوك المهني Code of Professional Conduct ، كما سبق مناقشــته فــان المراجع الذي ينقصه الاستقلال أو يبدو انه ينقصه الاستقلال والحياد يتعين إلا يقوم بأداء عملية المراجعة.

بالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أيضا أن يقوم بتقييم أي مخاطر قد تــزيد من مخاطر المراجعة أو مخاطر الأعمال . على سبيل المثال قد يعرف المــراجع أن المنشاة وإدارتها العليا قد أدينت أو اتهمت بارتكاب تصرف غير قانوني معين أو أن مهمة المراجعة تتضمن مخاطر أعمال جوهرية بسبب أن الأطراف المرتبطة بالشركة المساهمة المغلقة بينهم نزاعات وخلافات رئيسية، مثل تلك المواقف قد تجعل المراجع ينسحب فورا من عملية التعاقد .

وأخيرا يجب أن يقوم المراجع بتقييم الخبرة المهنية Expertise وإمكانية الحصــول علــى الأفــراد المؤهلين لأداء مهمة المراجعة. فهل يتوافر فريق مــراجعة ذوي خبرة كافية لإتمام التعاقد في وقت مناسب ؟ . ليس مطلوبا من المــراجع أن يكــون لديه خبرة محددة وثيقة بالصناعة التي يعمل فيها العميل عــندما يقــبل عملية التعاقد ، وإنما يجب أن يصبح على علم ومعرفة بها قبل بداية القيام بعملية المراجعة ، وتتمثل المصادر التي يمكن للمراجع الاسترشاد بها للحصول على الخبرة المحددة المطلوبة في إرشادات المحاسبة والمراجعة الصادرة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ونشرات الصناعة ، فضلا عن القوائم المالية للمنشآت الأخرى في الصناعة والكتب والدوريات.

2- تقييم إمكانية المراجعة Evaluate Audibility

يجـــب أن يحدد المراجع ما إذا كانت منشأة العميل المرتقب قابله للمراجعة ، وذلـــك يعنـــي أن انـــه هـــل سيكون المراجع قادرا على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة لإبداء رأيه عن القوائم المالية ؟ يجب على المراجع أيضا أن يحكم على كفاية السجلات المحاسبية للعملاء المرتقبين سواء الكبار أم صغار الحجم ، حيث يجـــب أن تتضـــمن السجلات تفاصيل كافية للمراجع لتحديد تبويب دقيق وتوقيت العملـــية المالـــية . وســـوف يعتمد الشكل الدقيق والتفاصيل المرتبطة بالسجلات المحاسبية التي يجب أن يحتفظ بها العميل علي نوع نشاطه وحجمه وتنظيمه .

كمـــا يجـــب علـــى المراجع أن يدرس أيضا حدود نظام الرقابة الداخلية للمنشـــآت الضـــخمة. وحيـــث أن تلك المنشآت الضخمة لديها حجم كبير من العملـــيات المالـــية ، فإن مراجعة عدد كبير من العمليات في ظل نظام رقابة داخلـــية غير كاف لا يعتبر ذو جدوى من الناحية الاقتصادية . ويمكن القول بـــأن حدوده نظام الرقابة الداخلية يعتبر عاملا جوهريا في المنشآت الصغيرة التـــي فـــيها يمكن للمراجع أن يفحص عمليات مالية كافية أو تفاصيل أرصدة الحساب التي يقوم بإبداء الرأي فيها .

3- تقييم أمانة الإدارة ونزاهتها Evaluate Management's Integrity

كمـــا سبق المناقشة سابقا فإن معايير الرقابة على جودة الأداء Quality Control Standards تتطلـــب أن يقوم المراجع بتقييم أمانة الإدارة ونزاهتها قـــبل قبول العميل . حيث أن نقص استقامة الإدارة قد يجعل مخاطر المراجعة مـــرتفعة للغاية للدرجة التي لا يمكن معها أداء عملية المراجعة بسبب تكلفتها

بالمقارنـــة إلى فاعليتها. وعند تقييم استقامة الإدارة يجب أن يتحرك المراجع إلى عدد من مصادر المعلومات متضمنة المراجع السابق أو السالف **Prior or Predecessor Auditor** والغـــير مـــن الأطـــراف الثالـــثة الأخرى . ويقوم المـــراجعون بالبحـــث بشـــكل متزايد عن قواعد بيانات فورية للحصول على معلومات عن العملاء والمتعاملين الرئيسيين .

يجـــب أن يقـــوم المـــراجع أيضا بتقييم دوافع الإدارة للطلب على عملية المراجعة ، حيث قد ترغب الإدارة في أداء عملية المراجعة بسبب رغبتها في الحصـــول على قرض جديد أو التصرف في الشركة . تساعد تلك المعلومات بلاشـــك المـــراجع في تحديد مخاطر المراجعة الشاملة بالإضافة إلى مخاطر الأعمال .

الاتصال بالمراجع السابق Communication With The Predecessor Auditor

تتطلـــب إيضاح معيار المراجعة رقم (7) القسم رقم (315) الفقرة رقم (4) أن يقـــوم المراجع اللاحق المرتقب **Potential Successor Auditor** بالاتصال بالمـــراجع الســـابق قبل قبول العميل المرتقب . يعترف ذلك المتطلب بان خبرة المراجع السابقة تعتبر مصدر هام للمعلومات بخصوص نزاهة وأمانة الإدارة . وبسبب طبيعة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة ، فـــإن المـــراجع اللاحق يجب أن يطلب من العميل أن يقوم بالتصريح للمراجع الســـابق بـــان يرد بشكل كامل على استفسارات المراجع اللاحق . فإذا رفض العميل أو قام بوضع حدود على الإجابة فإن المراجع اللاحق يجب أن يطلب من العميل أن يشرح الأسباب المرتبطة بذلك ، وبعد الحصول على الشرح المطلوب يجـــب أن يدرس المراجع اللاحق ما إذا كان يستمر في تنفيذ التعاقد ، وعادة ما

يتوقع أن يقوم المراجع اللاحق بإجراء استفسارات محددة ومعقولة للمراجع السابق بخصوص ما يلي :-

- أمانة الإدارة ونزاهتها.
- عدم الاتفاق مع الإدارة على المبادئ المحاسبية.
- فهم المراجع السابق للأسباب الخاصة بتغييره .

وفي ظل المواقف النمطية يتوقع أن يستجيب المراجع السابق فورا وبالكامل لمثل تلك الاستفسارات المعقولة ، ومع ذلك ففي ظل الظروف غير العادية على سبيل المثال في حالة وجود دعاوى قضائية بين المراجع السابق والعميل ، قد يقرر المراجع السابق أن يرد بالكامل بشكل غير ملائم . في مثل تلك الظروف والحالات فإن المراجع اللاحق يجب أن يكون على علم بذلك ، ويجب أن يدرس المراجع اللاحق بعناية ردود المراجع السابق .

وبعد قبول المراجع للتعاقد بشكل رسمي فإنه يجب أن يطلب إذن العميل في فحص أوراق عمل المراجع السابق. ويجب أن يسمح المراجع السابق للمراجع اللاحق عادة بأن يفحص أوراق العمل الملائمة والتي يجب أن تكون متاحة للاسترشاد بها . كما يجب أن يسمح المراجع السابق للمراجع اللاحق بأن يفحص أوراق العمل التي ترتبط بأمور ذات فائدة محاسبية مستمرة ، على سبيل المثال تحليل حسابات الميزانية العمومية . مع ذلك تشير معايير المراجعة إلى أن المراجع السابق قد يقرر أن يرفض طلب المراجع اللاحق في فحص أوراق العمل في ظل ظروف معينة .

الاتصال بالغير من الطرف الثالث

Communication With Other Third Party

يجــب على المراجع أن يستفسر من الغير (الطرف الثالث) عن العميل المرتقــب وعلــى وجه الخصوص الغير من الطرف الثالث المتصلين بأعمال العمــيل مثل البنوك والمديرين الرئيسيين والعملاء الرئيسيين ومحامي العميل ومستشـــاريه القانونيين . وتتمثل أحد مصادر المعلومات الأخرى من الطرف الثالــث فــي مسئول الائتمان عن المنشأة ، وقد يقوم بعض المراجعين بتعيين وكـــالات تحــري لفحص استقامة وأمانة الإدارة أو قد تتعاقد مع منشات لديها قواعــد بيانات عامة لتحديد ما إذا كانت إدارة الشركة قد اتهمت أو أدينت في أي جريمة .

إعداد خطاب التعاقد Prepare the engagement letter

بعــد أن يقــرر المراجع التعاقد على أداء عملية المراجعة فانه يتقابل مع العمــيل للاتفــاق على نوع ونطاق وتوقيت التعاقد . وأثناء تلك المقابلة فإن المــراجع يناقش الحاجة الممكنة لإصدار تقارير منفصلة عن قطاعات أعمال محــددة ، وعــن الرقابة الداخلية أو الالتزام باتفاقية قرض معينة . كما يجب على المراجع أن يفهم بالكامل توقعات العميل بخصوص عملية المراجعة.

وبعد ما يتم التوصل إلى اتفاق شفوي مع العميل الجديد (أو عندما يصل الوقت إلي جعل الاتفاق على مراجعة العميل المستمر في السنة الحالية رسميا) يقــوم المراجع بإعداد خطاب تعاقد بغرض توقيع العميل عليه . يمثل خطاب التعاقد **Engagement Letter** اتفاق رسمي مكتوب يتضمن ما يلي :-

1- وصف لنطاق الخدمات التي يتم تقديمها.

2- تحديد وشرح الخدمات المقدمة بما فيها تحديد مسئولية اكتشاف الغش.

3- التزامات موظفي العميل المرتبطة بتقديم المساعدة في أداء المراجعة.

4- الأتعاب أو طريقة تحديدها أو الطريقة المتوقعة لسدادها . (يوضح الشكل رقم (7/4) المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال أحد الدراسات المرتبطة بتحديد أتعاب المراجعة).

5- الخدمات الأخرى التي يطلب تقديمها.

شكل رقم (7/4)

تكاليف عمليات المراجعة

قامت أحد الشركات بعمل دراسة مسحيه للشركات بخصوص أتعاب عملية المراجعة من عام 1976 ، بوجه عام وجدت تلك الدراسات أن أتعاب عملية المراجعة كنسبة مئوية من المبيعات تنخفض كلما تزايد حجم الشركة (وتقاس بالمبيعات).

السنة	متوسط تكلفة أتعاب المراجعة كنسبة من المبيعات	
	بالدولار	بغير الدولار
1980	0.033	0.074
1983	0.033	0.082
1987	0.033	0.068
1990	0.033	0.051
1994	0.033	0.048

كما يوضح الشكل رقم (7/5) نموذج لخطاب المتعاقد . بعض من المراجعين يقومون بتصميمه بنود أخرى على سبيل المثال تقديم إيضاح بان الإدارة تعتبر مسئولة عن إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى أن عميل المراجعة سوف يخطر بأي ظروف قابلة للتقرير عنها المتعلقة بنظام الرقابة

الداخلية المحددة أثناء تأدية عملية المراجعة. ويعتقد بعض المراجعين أن إقرار الإدارة بمسئوليتها يعتبر أمرا هاما لاسيما في حالة العملاء صغار الحجم والذي يقوم المراجع بتقديم خدمات محاسبيه لهم .

شكل رقم (7/5)

نموذج لخطاب التعاقد

السادة / مجلس ادارة شركة ....

يؤكد ذلك الخطاب فهمنا للترتيبات الخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية لشركتكم عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر عام ــ.

سوف نقوم بمراجعة الميزانية العمومية لشركتكم ــــ في 31 ديسمبر عام ــــ وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ ، ولأغراض التعبير عن رأينا عليها. تعتبر القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .

سنقوم بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة الفحص على أساس اختباري لادلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات في القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل بالقوائم المالية. ونعتقد بأن مراجعتنا سوف توفر أساس معقول لرأينا .

سوف تتضمن إجراءات المراجعة اختبارات الدليل المستندي المؤيد للعمليات المالية المسجلة في الحسابات ، واختبارات الوجود المادي للمخزون والمصادقة المباشرة على حسابات المدنيين و بعض الأصول والالتزامات الأخرى عن طريق المراسلات مع عملاء ودائنين والبنوك ومستشارين قانونيين مختارين . أثناء مراجعتنا

وعند التوصل إلي استنتاج بشأن مراجعتنا سوف نطلب إقرارات معينة مكتوبة من الإدارة بخصوص القوائم المالية والأمور المرتبطة بها.

تتعرض مراجعتنا للمخاطر الحتمية بأن الأخطاء الجوهرية والمخالفات أو التصرفات غير القانونية بما فيها الغش والاختلاس - إن وجدوا - لن يتم اكتشافها، ومع ذلك فإن أي من تلك الأمور إذا نمت إلي علمنا فإننا سوف نخطركم بها.

أتعابنا عن تلك الخدمات ستكون عند المعدلات العادية المتعارف عليها بالإضافة إلي آية تكاليف انتقال أو أية تكاليف أخرى مرتبطة . وسيكون تقدير أتعابنا على ذلك التعاقد ما بين مبلغ 4000 جنيه و 10000 جنيه ، وسوف نخطركم فورا بأية مواقف يترتب عليه زيادة ذلك التقدير .

إذا عبر ذلك الخطاب على وجه صحيح عن تفاهمنا للتعاقد على أداء المهمة برجاء التوقيع على نسخه ووضعها في مظروف وإرساله ألينا .

تمت الموافقة ....

رئيس مجلس ادارة شركة ....

التاريخ / /

2/7 الحصول على الفهم بصناعة وأنشطة العميل

يساعد فهم المراجع لأنشطة وصناعة العميل على أداء عملية المراجعة في كافة نواحيها ولا سيما في تخطيط عملية المراجعة. يجب على المراجع أن يقوم بجمع معلومات عن طبيعة صناعة العميل وعن أنشطة العميل ونظام المراقبة الداخلية الخاصة به.

وعلى وجه التحديد يجب على المراجع أن يحصل على معرفة كافية بذلك حتى يكون قادرا على ما يلي :

1- تقييم المخاطر عند مستوى القوائم المالية وعند مستوى التأكيد .

2- تقويم الظروف التي يتم في ظلها إنتاج البيانات المحاسبية وتجميعها وتشغيلها وفحصها .

3- تقييم معقولية ردود الإدارة تجاه الاستفسارات أثناء مسار عملية المراجعة .

4- اتخاذ أحكام شخصية بشأن ملائمة المبادئ المحاسبية المستخدمة والإفصاحات التي يتم عمليها .

ولا شك أن أداء الإجراءات التحليلية يساهم في فهم المراجع لأنشطة العميل والصناعة التي يعمل فيها .

المعلومات الخاصة بصناعة العميل :

يجب أن يكون المراجع على علم بالظروف الاقتصادية العامة، والصناعة التي يعمل فيها العميل ويتخصص فيها ، فضلا عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ، أو أى تعليمات حكومية تؤثر على صناعة العميل ،

والتطور في التكنولوجية والتغيرات في المنافسة والتى تحدث في تلك الصناعة بالإضافة إلى الاتجاهات المالية في الصناعة. حيث توفر تلك المعرفة وتلك النظرة إطار عام لتقييم العوامل التي تؤثر على أعمال العميل . كما يجب أن يكون فهم المراجع لصناعة العميل كافيا حتى يمكنه تحديد وتقييم المخاطر التي يواجهها العميل . على سبيل المثال في ظل صناعة البرمجيات يجب أن يكون المراجع قادرا على تقييم آثار التغيرات التكنولوجية السريعة على العميل ، وبالمثل يتعين على المراجعين أن يكونوا على علم بأي تعليمات حكومية جديدة في الصناعة وأثارها على العميل .

نشرات الصناعة :

كثيرا من مكاتب المراجعة تحتفظ بمكتبة مركزية للمراجع والدراسات الخاصة بالصناعات التي يعمل فيها العملاء ، وتقوم تلك المكاتب بتخصيص أحد الأشخاص تكون مهمته تجميع المعلومات الجديدة التي تؤثر على الصناعة . وهناك عدد متزايد من مكاتب المراجعة التي تقوم الآن بالحفاظ على قاعدة بيانات فورية لمعلومات الصناعة المتخصصة .

وبعض من مكاتب المراجعة تقوم بتوفير نشرات جديدة للصناعة التي يعمل فيها العملاء ويناقشون فيها الأمور المحاسبية وتلك المرتبطة بالمراجعة والأمور الأخرى المتعلقة بالصناعة ويقومون بتوزيعها على المراجعين الذين يقومون بخدمات المراجعة للعملاء الذين يعملون في نفس تلك الصناعة.

إعداد الأبحاث والدراسات عن قضايا المراجعة والمحاسبة :

تستلزم معايير المراجعة أن بكون المراجعين مؤهلين فنيا بشكل مناسب ، إلا انــه من وقت لأخر قد يواجه كافة المراجعين مشاكل تتعلق بالمراجعة أو المحاسبة لم يواجهوها من قبل. بصفة عامة توفر معايير المراجعة مصدر هام للمعــرفة ، على سبيل المثال فإن المراجع ذو الخبرة يمكن أن يرجع إلى أحد إيضــاحات معايير المراجعة **Statement on Auditing Standards (SASs)** لــتحديد طبــيعة ومفهوم الأطراف ذوي العلاقة وبيان الإجراءات التي يتعين اتباعها لتحديد الأطراف ذوي العلاقة .

يمكن أن توفر مصادر أخرى معلومات عن مشاكل المراجعة والمحاسبة ، فقــد أصــدرت تفســيرات المراجعة عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكــي لتوفــير إرشــادات في وقت مناسب عن تطبيق إيضاحات معايير المــراجعة . على سبيل المثال توفر تفسيرات المراجعة إرشاد غن أثر قانون مــنع الرشاوى الي العملاء في البلاد الأجنبيه على المعيار الثاني من معايير العمل الميداني.

وبغض النظر عن المصادر المستخدمة يتوقع أن يقوم المراجع بتوثيق أي مشاكل ناشئة في أوراق عمل المراجعة ، كما يقوم بتقييم المعلومات المتضمنة في بحثه والاستنتاج الذي توصل إليه.

المعلومات الخاصة بأنشطة العميل :

يتمــثل هدف المراجع في التوصل إلى فهم بالعميل وصناعته في اكتساب معلومــات ضــرورية لتخطــيط عملية المراجعة ، وتقييم أدلة الإثبات التي يتم

تجمـيعها أثـناء أداء مهمـة المـراجعة بالإضافة إلى تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية . يجب على المراجع أن يفهم طبيعة أنشطة العميل وتنظـيمه وخصائصه التشغيلية (على سبيل المثال أنواع المنتجات والخدمات التـي يقوم بتقديمها) ، وهيكل راس ماله وسياساته الإنتاجية والتسويقية ونظم حوافـزه عـلاوة علـى ذلك يجب على المراجع أن يفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل كأساس لتخطيط عملية المراجعة . كما سبق التوضيح قبل أن يتم التركيز على أمور عديدة إضافية يتعين على المراجعين أخذها في الحسبان عند تخطيط مهمة المراجعة ، حيث يتعين دراسة بعض مصادر المعلومات المرتبطة بأعمال وأنشطة العميل – عن طريق – (1) فحص أوراق العمل ، (2) فحص الأحداث والقـرارات والاتفاقـيات والعقـود الرئيسية، (3) مناقشة المشاكل التي تتعلق بالمحاسبة والمراجعة مع لجان المراجعة ، (4) استفسارات للإدارة ، (5) زيارة مصانع العميل .

فحص أوراق العميل :

يتضمن الملف الدائم لأوراق العمل في السنة السابقة على معلومات تتلائم مع عملية المراجعة الحالية ، تتراوح تلك المعلومات فيما بين تفاصيل أرصدة حسابات الأصول والالتزامات إلى مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية . يجـب أن يحدد المراجع تلك المجالات التي تطلبت عند مراجعة السنة السابقة أجـراء تعديـلات جوهـرية أو خصـص لها وقت مراجعة أكثر نسبيا من المخصـص لهـا في الموازنة أصلا أثناء السنة ، وبالنسبة للعميل الجديد قد يحصل المراجع على تلك المعلومات على طريق فحص أوراق العمل للمراجع السابق.

فحص الأحداث الرئيسية والقرارات والاتفاقيات والعقود الأساسية :

يجب أن يتضمن الملف الدائم نتائج فحص المعلومات لعملية المراجعة في السنة الحالية على النحو التالي :

(1)فحص محضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين ، (2) فحص التغيرات في النظام الأساسي للشركة (3) فحص أي عقود جوهرية تم تنفيذها أثناء السنة ، فعن طريق الاطلاع على محاضر الاجتماعات سوف يحصل المراجع على معلومات بشأن الأحداث الجوهرية التي يكون لها أو سيكون لها أثر على العميل على سبيل المثال يجب على المراجع أن يكون يقظا ومتنبها للآتي :

- العقود أو الاتفاقيات الرئيسية التي تتضمن اتفاقيات الاندماج أو الشراء أو اتفاقيات إبرام القروض وعقود الحوافز واتفاقيات شراء الأصول .
- المعلومات المرتبطة بالمواقف الحالية وخطط الأعمال المستقبلية .
- سلطة التصديق على توزيعات الأرباح .

مناقشة القضايا المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة مع لجان المراجعة :

يتقابل المراجع مع لجان المراجعة في الشركات ممثل المراجعة ويناقش معها نطاق عملية المراجعة ، وقد يتناقش معهم المراجع أيضا في كثير من القضايا الأخرى التي تؤثر في عملية المراجعة على سبيل المثال التغيرات في البيئة الرقابية.

عمل استفسارات للإدارة :

غالـــبا ما توفر خطط الإدارة معلومات عن التغيرات الجوهرية المتوقعة على سبيل المثال فتح أو إغلاق أقسام خطوط إنتاج معينة. يمكن للإدارة أيضا أن تـــتوقع نتائج السنة الحالية وتقوم بمناقشة التعليمات الحكومية والاتجاهات والمشـــاكل المرتـــبطة بالصناعة . مثل تلك المعلومات سوف يتم التحقق منها بشـــكل متعاقب عن طريق إجراءات المراجعة المقررة أو أثناء التعاقد . على ســـبيل المثال فإن إقرارات الإدارة بشأن الاتجاهات المرتبطة بالصناعة على سبيل المثال ربحية السنة الحالية في الصناعة يمكن أن يتم فحصها ومقارنتها بمثيلتها في النشاط المماثل .

زيارة مصانع ومواقع العميل :

لاشـــك أن زيارة المراجع لمواقع ومصانع العميل يعطي ليس فقط نظره علـــى أعمال العميل وإنما أيضا يتيح الفرصة للمراجع لان يتقابل مع موظفي المنشـــأة محـــل المراجعة . وأثناء تجوال المراجع يجب أن يكون يقظا تجاه المواقـــف التي يكون لها تأثير على القوائم المالية أو التي من شأنها أن توفر أدلـــه إثـــبات يمكـــن الحصـــول عليها أثناء عملية المراجعة (مثل ملاحظة المخـــزون الـــراكد والمتقادم). أيضا يمكن أن يراقب المخالفات والانتهاكات الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية ، بالإضافة إلي ذلك فان تلك الزيارة تمكن المـــراجع مـــن الحصـــول على فهم عام بالعملية التصنيعية للعميل واتفاقيات التخزيـــن لديها ، حيث يمكن للمراجع على سبيل المثال أن يعرف الكثير عن طاقة تخزين المخزون بالشركة وتصيب الجزء المستغل من تلك الطاقة .

أداء الإجراءات التحليلية Performing Analytical Procedures

يعتبر أداء الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج مصادر توفر بعد نظر مفيد لأنشـــطة وصناعة العميل ، يستخدم المراجعون الإجراءات التحليلية للمساعدة فـــي تخطـــيط عملية المراجعة ، وكمصدر لدليل إثبات المراجعة بشأن تأكيد معيـــن وكفحـــص يتم أداؤه أثناء المراحل الأخيرة لعملية المراجعة . تطلبت معايـــير المـــراجعة أن يتم استخدام الإجراءات التحليلية للمساعدة في تخطيط المهمـــة وأثناء المراحل النهائية لعملية المراجعة كجزء من الفحص الشامل . في هذا الجزء يتم ابرز دور الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

عـــند تخطيط عملية المراجعة يتمثل هدف المراجع عند أداء الإجراءات التحليلـــية فـــي الحصول على فهم للأنشطة وأعمال العميل ولتحديد المجالات التـــي ستتطلب انتباه إضافي أثناء عملية جمع أدلة إثبات المراجعة . تتضمن أنـــواع الإجـــراءات التحليلية التي يمكن أن تستخدم مقارنات البيانات المالية بـــالآتى : (1) بالبـــيانات المماثلـــة لها في السنوات السابقة ، (2) أو بيانات الصـــناعة ، (3) أو معلومات غير مالية حالية . تلك الإجراءات التي تتضمن مـــثل تلك المقارنات يمكن أن تحدد تلك المجالات التي لا تتفق خلالها النتائج الحالية مع النتائج المتوقعة .

استخدام بيانات مماثلة من الفترات السابقة

أن أجراء مقارنات للمعلومات المالية المماثلة خلال الفترات المختلفة يمكن أن يوفـــر معلومات هامة ، على سبيل المثال فأن أجراء مقارنة للمخزون في نهايـــة الســـنة الحالـــية مع نهاية السنة السابقة قد يشير إلى أن مخزون السنة

الحالية اكبر من مخزون السابقة بنحو 20% ، وفي ضوء ذلك الاختلاف يجب أن يحـــدد المراجع أن السبب العملي وراء تلك الزيادة . حيث إذا لم يتم ذلك الـــتحديد بوضـــوح يتعين على المراجع أن يقوم بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية .

كذلـــك فعـــن طـــريق مقارنة أرصدة الحساب الخاصة بالفترات الحالية والســـابقة الموضـــحة في موازين المراجعة التشغيلية يمكن للمراجع أن يحدد التغيرات غير العادية في الحسابات بسهولة وسرعة . ومن ثم يمكن أن يلاحظ أى تقلبات غير عادية في أرصدة تلك الحسابات .

وتتبايـــن درجـــات التعقيد في الأساليب التي يستخدمها المراجعون لأداء الإجراءات التحليلية ، حيث قد يقوم بعض المراجعين ببساطة بمقارنة أرصدة الحســـاب لتحديد آية تغيرات تكون حدثت ما بين فترة وأخرى ، ولا شك أن ميزان المراجعة التشغيلي يسهل مثل ذلك النوع من الإجراءات التحليلية وذلك عـــن طريق توفير عمود لرصيد السنة السابقة الذي تم مراجعته مع تخصيص عمـــود يتضمن رصيد السنة الحالية الذي لم يتم مراجعته بعد للعميل ، بعض المراجعين الآخرين يقومون باستخدام أساليب إحصائية اكثر تعقيدا ، حيث يتم استخدام البيانات التاريخية للتنبؤ بالأرصدة الحالية ، حيث قد يستخدمون على ســـبيل المـــثال أساليب تحليل السلاسل الزمنية **Time-Series analysis** للتنبؤ بتكلفة المبيعات تأسيسا على قيمة المبيعات المسجلة .

استخدام العلاقات المعروفة أو القابلة للتنبؤ

يقوم المراجعون أيضا بمقارنة المؤشرات المالية للمنشأة في الفترة الحالية بالمؤشـرات المالـية عـن الفترة السابقة . وعندما يتضمن المؤشر عدد من الحسـابات الأساسية قد يحتاج المراجع الفاحص أن يقوم بفحص التقلبات غير العادية بدلا من أن يقوم بدراسة اكثر من حساب واحد ، على سبيل المثال قد يـرى المراجع تقلبات غير عادية في نسبة مجمل ربح العميل ، حيث أن كل مـن المبـيعات وتكلفة المبيعات من المحتمل أن يتم تحريفها ، ومن ثم أثناء عملـية مـراجعة المبيعات ودوره التحصيل ودوره الإنتاج والتخزين ودوره الشـراء والمدفوعـات ، أن يقوم المراجع بأداء اختبارات تحقق أساسية لأدلة الإثبات المرتبطة لتفسير التقلبات غير العادية في المبيعات وتكلفة المبيعات . وقـد يجـد المـراجع في ظل مواقف أخرى تقلب غير عادي في مصروف العمولـة كنسـبة مـئوية من المبيعات ، قد ينتج ذلك التقلب من التغيرات في معـدلات العمولة أو تغيرات في خلطة المنتج أو أخطاء في تسجيل مصروف العمولـة أو أخطـاء في المبيعات ، وأثناء قيام المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتـبطة بدورة الشراء والمدفوعات ودورة المبيعات والمتحصلات يحصل على أدلة إثبات لتفسير التقلبات غير العادية. يوضح الشكل رقم (7/6) قائمة بالمؤشـرات التـي يسـتخدمها المراجعون كثيرا أثناء مراحل تخطيط عملية المراجعة والفحص الشامل لنتائج عملية المراجعة.

استخدام النتائج المتوقعة

تعتمد المقدرة على مقارنة بيانات العميل ببيانات الصناعة على امكانية الحصول على بيانات الصناعة . وهناك عاملين يؤثران على قابلية مقارنة البيانات هما نوع الصناعة وحجم المنشأة . أن تقييم أنشطة المشروع كجزء من الصناعة يجب أن يتم إجرائها بعناية حيث أن بعض المشروعات تساهم في اكثر من نشاط واحد. وتعتبر نشرات الغرف الصناعية والتجارية مصدر أخر للمعلومات الإضافية لإمكانية أجراء مقارنات بين بيانات العميل والصناعة .

استخدام معلومات غير مالية

يستخدم المراجعون في بعض الصناعات بيانات غير مالية يحتفظ بها العميل عند أداء الإجراءات التحليلية ، على سبيل المثال قد يمتلك أحد عملاء المراجعة سلسلة من دور السينما والمسرح ، وللدخول إلى تلك الدور يتعين على العملاء أن يقوموا بشراء تذاكر مرقمة وبعد ذلك يقوم بالدخول من خلال الباب الدوار المخصص لدخول شخص واحد . أن إحتفاظ عميل المراجعة يوميا بالسجلات المرتبطة بعدد التذاكر الصادرة وأرقام البداية والنهاية المسجلة في الباب الدوار في ضوء ذلك يمكن للمراجع أن يقوم باستخدام كل من عدد التذاكر الصادرة والأعداد المسجلة في الباب الدوار لتقدير أيراد العميل .

أمور أخرى هامة عند تخطيط مهمة المراجعة :

عندما يتم تخطيط عملية المراجعة يجب أن يحدد المراجعون الأطراف ذوي العلاقة Related Parties وتقييم اثر المراجعين الداخليين على عملية المراجعة بالإضافة إلى تقرير ما إذا كان هناك حاجة لاستخدام عمل خبير Specialist للمساعدة في إتمام عملية المراجعة.

شكل رقم (7/6)

المؤشرات التي تستخدم بشكل اكثر شيوعا

المؤشر	طريقة حساب المؤشر
السيولة : تقييم مقدرة الشركة على سداد التزاماتها قصير الآجل في الوقت المناسب .	
1- مؤشر التداول .	الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة
2- مؤشر السيولة السريعة .	(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية + المدنيين) / الالتزامات المتداولة .
3- معدل دوران المدنين .	365 / (المبيعات / متوسط المدنيين) .
4- معدل دوران المخزون .	360 / (تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون) .
5- راس المال العامل المتداول من التشغيل إلى الالتزامات المتداولة .	رأس المال العامل من الأعمال / الإلتزامات المتداولة .
الربحية : تقييم المقدرة الكسبية خلال فترة طويلة الآجل .	
1- معدل العائد على الأصول المستخدمة .	الأرباح / الأصول (ناقصا مشروعات تحت التنفيذ).
2- معدل العائد على استثمار المساهمين.	الأرباح / حقوق المساهمين.
3- معدل العائد على الإيراد.	الأرباح / الإيرادات.
4- القيمة الدفترية للسهم.	حقوق المساهمين العادية / عدد الأسهم المتداولة.
5- معدل دوران الأصول.	الإيرادات / متوسط الأصول.
6-أحد بنود المصروف (أو الإيراد) كنسبة من إجمالي الإيرادات.	أحد بنود المصروف (أو الإيرادات) / إجمالي الإيرادات.
7- نسبة مجمل الربح.	تكلفة المبيعات / المبيعات.

الهيكل المالي وحيوية المنشأة : تقييم مقدرة الشركة طويلة الأجل لسداد الالتزامات في الوقت المناسب.

القروض إلى حقوق الملكية.	**إجمالي القروض / إجمالي حقوق المساهمين.**
القروض إلى إجمالي الأصول	**إجمالي القروض/ إجمالي الأصول .**
	الأرباح قبل الفوائد والضرائب ÷ مصروف الفائدة .
الفترة الفاصلة الدفاعية الأساسية	**(النقدية + الاستثمارات في الأوراق المالية + المدينين) / متوسط المصروفات اليومية لرأس المال العامل .**
نسبة الأصل الفردي (أو الالتزام) إلى إجمالي الأصول.	**الأصل الفردي (أو الالتزام) / إجمالي الأصول.**

تحديد الأطراف ذوي العلاقة وعمليات الطرف ذو العلاقة

تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها الإفصاح الملائم من عمليات الطرف ذو العلاقة في القوائم المالية . أثناء المراحل الأولى لتخطيط عملية المراجعة يحدد المراجع الأطراف المرتبطة ويقوم بإعلام كافة أعضاء فريق المراجعة بهم حتى يمكنهم مراقبة عمليات الطرف ذو العلاقة من خلال كافة مراحل عملية المراجعة .

وقد عرف إيضاح معيار المحاسبة المالية رقم (57) بعنوان الافصاح عن الطرف ذو العلاقة Related Party Disclosures تلك الأطراف ذوي العلاقة على النحو التالي :

- الملاك الرئيسين لعميل المراجعة وأدارته وأسرهم المباشرين.
- الشركات الشقيقة للعميل .

- المنشـــآت التـــي لديها استثمارات ويتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية .
- الائتمان المقرر لصالح الموظفين .
- منشآت أخرى يوجد بينها وبين العميل علاقة عمل ملائمة يمكن فيها لأحـــد الأطـــراف أن يتحكم ويؤثر جوهريا على الإدارة أو سياسات التشغيل أو أي سياسات أخرى للمدى الذي خلاله أحد الأطراف يمكن منع الطرف الأخر من تحقيق مصلحة شخصية .

وقـــد أقـــرت معايـــير المراجعة الإجراءات التالية لتحديد الأطراف ذوي العلاقة :-

- فحـــص إجـــراءات المنشـــأة الخاصة بتحديد المحاسبة عن عمليات الطرف ذو العلاقة .
- القيام باستفسارات من الإدارة بخصوص الأطراف ذوي العلاقة وأي عمليات مرتبطة بهم حدثت أثناء الفترة .
- فحـــص مدى استيفاء الشركة لمتطلبات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالـــية وغيرها من السلطات القانونية الرقابية الأخرى التي تتعلق بالأطراف ذوي العلاقة والمنشآت الأخرى التي فيها يخدم المسئولين والمديرين في الإدارة أو في وظائف قيادية وإشرافية .
- مـــراجعة قوائـــم أســـماء حملة الأسهم بالشركات المساهمة المغلقة لتحديد حملة الأسهم الرئيسيين .
- فحـــص أوراق العمـــل في السنة السابقة الخاصة بأسماء الأطراف ذوي العلاقة .

- عمل استفسارات للمراجعين عن المنشآت المرتبطة بخصوص قوة الإدارة في عمليات جوهرية.

بعد تحديد الأطراف ذوي العلاقة يجب أن يقوم المراجع بتحديد العمليات الجوهرية معهم ، وقد اعترف إيضاح معايير المراجعة رقم (45) القسم رقم(334) البند (4) بان عملية المراجعة المقررة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يمكن أن توفر تأكيد بان كافة عمليات الأطراف ذوي العلاقة سوف يتم اكتشافها . ويمكن للمراجع أن يستخدم عديد من إجراءات المراجعة على سبيل المثال فحص وتدقيق قيود اليومية لتحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة . بالإضافة إلى ذلك سوف يقوم المراجع بفحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة واللجان التنفيذية والتشغيلية وكافة الوثائق والمتطلبات الهامة التي تستلزمها هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وغيرها من الجهات الحكومية الرقابية.

ويجب أن يتم إعطاء قائمة بأسماء الأطراف ذوي العلاقة الى كافة الأفراد في فريق عمل المراجعة ، حتى يكونوا قادرين على تحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة .

وبعد تحديد عمليات الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراجع أن يقوم بتقييم تلك العمليات وتحديد ما إذا كان قد تم الإفصاح عنها بكفاية طبقا لمتطلبات إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (57) بعنوان الافصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة. أيضا يجب أن يحدد المراجع عن طريق فحص المستندات القائمة (مثل المراسلات ، العقود وما إلى ذلك) انه قد تم تسجيل العمليات بشكل يتسق مع جوهرها الاقتصادي .

اثر المراجعين الداخليين على عملية المراجعة

يمكن أن يؤثر المراجعون الداخليون على عملية المراجعة من ناحيتين:-

أولا : أن المراجعيـــن الداخليين يمكن أن يعززوا من نظام الرقابة الداخلية، على سبيل المثال إذا ما حدد المراجعون الداخليون أن مذكرات تسوية البنوك قد تــم أعداهـــا على وجه صحيح وان كافة المتحصلات النقدية قد تم إيداعها في البـــنك، فان نظم الرقابة الداخلية للمنشأة سوف تعزز من إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية . في مثل تلك الحالات سوف يكون المراجعون قادرين على تخفـــيض نطـــاق اختبارات التحقق الأساسية . ولتعزيز ما إذا كان يتم تخفيض مقـــدار اختـــبارات تأكـــيدات معينة بسبب العمل المؤدى عن طريق المراجعين الداخليين فان المراجع الخارجي الحيادي يجب أن يقوم بدراسة :- [1]

1- الأهمية النسبية للقيمة .

2- مخاطر التحريف .

3- درجة الذاتية المرتبطة بتقييم دليل إثبات المراجعة التى تم الحصول عليه.

وكلمـــا زادت تلـــك العوامل كلما قل احتمال الاعتماد على عمل المراجع الداخلي.

---

[1] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، دراسة إختبارية للعوامل المؤثرة على إستعانة المراجعين الخارجيين لعمل المراجعين الداخليين عند أداء عملية المراجعة ، بحث منشور بالمجلة العلمية للإقتصاد – كلية تجارة عين شمس ، القاهرة ، 1998 .

ثانياً : عن طريق مساعدة المراجعين الخارجيين في أداء إجراءات مراجعة محددة ، على سبيل المثال قد يلاحظ المراجع الداخلي موظفي العميل عند جردهم للمخزون .

بصفة عامة عندما يستنتج المراجع أن عمل المراجع الداخلي يمكن أن يؤثر على إجراءاته أو أن المراجعين الداخليين يمكن أن يؤدوا إجراءات مراجعة ، فان المراجع الخارجي يجب أن يدرس كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين وتقييم عملهم . حيث يمكن تقييم كفاءتهم عن طريق فحص تأهيلهم العلمي والعملي متضمنة ممارسات المنشأة في تعيينهم وتدريبهم والأشراف عليهم ، فعلي سبيل المثال قد يرغب المراجع في دراسة المؤهلات التى يتم الإعتماد عليها عند تعيين المراجعين الداخليين وسياسات التعليم المستمر لأعضاء فريق المراجعة الداخلية . أما موضوعية المراجعين الداخليين يمكن أن يتم تحديدها عن طريق تقييم المستوى الإداري الذي يقدمون تقاريرهم إليه وعن طريق فحص المقترحات التي يقدموها في تقاريرهم ، على سبيل المثال فان المراجعون الداخليون الذين يقدمون تقاريرهم والتوصيات إلى لجان المراجعة بالمنشأة سوف يتم اعتبارهم اكثر موضوعية عن هؤلاء الذين يقدمون تقاريرهم إلى نائب مدير قسم التمويل .

يتضمن تقييم عمل المرلجعين الداخليين فحص مضمون وجودة أوراق عملهم . ويجب أن يتضمن تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعين الداخليين أيضا اختبارات العمل المؤدى . وهناك عديد من العوامل الأخرى التي يتعين دراستها وأخذها في الحسبان مثل ملائمة نطاق عملهم ، كفاية برامج المراجعة التي يستخدمها بالإضافة إلى ملائمة الاستنتاجات التي توصلوا إليها.

مدى الحاجة إلى استخدام عمل خبير :

يجب أن يقوم المراجع بتقييم مدى الحاجة إلى الحصول على مساعده من خبير أو متخصص Specialist عند أداء عملية المراجعة. وبصفة عامة يرتبط المتخصص بمجال معرفى ومعلوماتى في ميادين أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة ، وقد يقوم المراجع باتخاذ قرار متعلق بتقييم أعمال فنية أو مرتبط بمعادن يهدف تحديد الخصائص المادية للاحتياطى من المعادن أو توفير بيانات ترتبط بتوقع حياة الأفراد .

ويوفر أيضا معايير المراجعة رقم(11) القسم رقم (336) أرشادا عن اختيار واستخدام عمل خبير. بوجه عام يجب على المراجع أن يقوم بدراسة كفاءة وسمعه الخبير وعلاقته بالعميل. وقد يكون التأهيل أو الترخيص المهني مؤشر على كفاءة الخبير ، ويقضي ايضاح معايير المراجعة رقم (11) بالقسمة (336) الفقرة (8) بأن المراجع يجب أن يؤدي إجراءات إضافية لتحديد ما إذا كانت افتراضات الخبير أو إجراءاته أو طرقه أو النتائج التي يتوصل أليها معقولة أم لا.

بوجه عام يجب أن يتفق كل من العميل والمراجع والخبير على مايلي:-

(1) أهداف ونطاق العمل ، (2) العلاقة بين الخبير والعميل ، (3)الطرق والافتراضات التي سوف يستخدمها الخبير ، (4) التغيرات التي يتم عملها للطرق والافتراضات المستخدمة في الفترات السابقة، (5) فهم الخبير للغرض من العمل ، (6) الشكل والمحتوى المتوقع لعمل الخبير . يمكن ذلك الفهم الموجود بين المراجع والعميل والخبير المراجع من تحديد ما إذا تخصيص المقترح للخبير يتسق مع دليل الإثبات المطلوب لتأييد تأكيدات القوائم المالية .

عـــادة ما يقوم المراجع باختبار المعلومات المحاسبية التي يوفرها العميل إلى الخبير .

وعادة ما لا يشير تقرير المراجع إلى الخبير أو عمله عندما يتم إبداء رأي غـــير مـــتحفظ ، ومع ذلك يمكن للتقرير أن يحدد الخبير أو عمله إذا ما اعتقد المـــراجع أن الإشارة سوف تسهل من فهم مستخدم التقرير للسبب وراء إصدار فقرة توضيحية أو الخروج عن التقرير الذي يتضمن رأي غير متحفظ .

3/7 التخطيط الفعلي لعمل المراجعة

يتطلب تخطيط العمل الفعلي الذي يتم أداءه دراسة كيف ومتى سيتم إتمام إجـــراءات المراجعة التي يتضمنها برنامج المراجعة المبدئي . ولتحقيق ذلك يجب على المراجع أن يقوم باتمام برنامج المراجعة المبدئي ، واعداد الموازنة الزمنـــية ، وتخصـــيص أعضـــاء فـــريق عمل المراجع على مهام المراجعة بالإضافة إلى جدولة العمل المؤدى .

إتمام برنامج المراجعة المبدئي Complete the initial audit program

كمـــا ســـبق المناقشـــة في ضوء دراسة كل من الأهمية النسبية ومخاطر الـــتحريف بالإضـــافة إلـــى الـــتكلفة النســـبية لأداء إجراءات المراجعة يقوم المراجعون بتحديد الإجراءات المتعلقة باختيار التأكيدات التي تم تصمينها في القوائـــم المالية. يمثل برنامج المراجعة قائمة بإجراءات المراجعة التي يتعين أدائهـــا حـــتى يمكن للمراجع الحصول على أدلة الإثبات التي تشكل الأساس للتعبـــير عـــن رأيه في القوائم المالية ، على سبيل المثال قد يضمن المراجع الخطوتين التاليتين في برنامج المراجعة المبدئي لاختيار وجود المبيعات :-

1- في ضوء عينة من القيود المسجلة بيومية المبيعات يقوم المراجع بمقارنة البيانات في يومية المبيعات بكل من أمر العميل الموافق عليه ، وأمر المبيعات ومستند الشحن وفاتورة المبيعات .

2- يقوم المراجع بالمصادقة على حسابات المدينين في نهاية السنة . وتتطلب معايير المراجعة أن يتم أعداد برنامج مراجعة مكتوب كجزء من عملية التعاقد .

أعداد الموازنة الزمنية : Prepare a Time Budget

لتحديد أعضاء فريق العمل المطلوبين لإتمام مهمة المراجعة ، يقوم المراجع بوجه عام بأعداد موازنة زمنية Time Budget والتي تمثل تقديرات مكتوبة لساعات العمل المخططة لمهمة المراجع على أساس مستوى المراجع ونوع العمل الذي سيقوم به ، يحتفظ المراجعون بموازنة وملخص زمني والذي يسجل ساعات العمل المخططة والفعلية سواء على مستوى المراجع أو نوع العمل المؤدي . ويتم تجميع ساعات العمل الفعلية وتسجيلها في جدول يتم أعداده أسبوعيا عن طريق المراجع المسئول .

تعتبر إدارة الوقت Mamagimg Time ذو اعتبار هام حيث أن تحديد الأتعاب غالبا ما يتأسس على مقدار الوقت المستغرق في أداء مهمة المراجعة. ولاشك أن الموازنة الزمنية تحفز أفراد فريق العمل على أداء مهام بكفاءة . ولا شك أن أحد المعايير التي على أساسها يتم تقييم أداء فريق عمل المراجعة يرتكز على مدى قدرتهم على إتمام المهام المطلوبة خلال الوقت المخصص لهم .

وتتمثل أحد إهتمامات عملية المراجعة في تدنيه وقت اعداد التقرير ، حيث قد يقوم أفراد فريق عمل المراجعة بالتقرير فقط عن جزء من الوقت الفعلي المستغرق في أداء أجراء المراجعة المحدد ، حيث قد يقوم بعض أعداد فريق العمل باستغراق بعض الوقت في المنزل حيث يقوم في المساء بإتمام بعض من تلك الإجراءات ولا يقوم بتحميل ذلك الوقت ضمن الوقت الفعلي ، وقد يشعر أعداد فريق العمل بأنهم سوف ينظر إليهم بشكل غير جيد إذا لم يتمكنوا من إتمام الأجراء خلال الوقت المخصص له أو قد يرغبون في أن يتم التأثير على أذهان مشرفيهم عن طريق إنهاء (أو إظهار الانتهاء) الأجراء في وقت زمني اقل من المخصص ، ومع ذلك فان تلك الممارسات يمكن أن تخلق مشاكل عديدة سواء لمكتب المراجعة أو لأعضاء المراجعة في السنة التالية . فإذا ما أسس مكتب المحاسبة أتعابه على ساعات العمل لفريق المراجعة فان تدنية التقرير عن تلك الساعات سوف تجعل المكتب يفقد جزء من أيراداته ، أيضا قد يؤدي ذلك الى وجود أساس غير حقيقي في الموزانة الزمنية للسنة التالية .

تخصيص الأفراد على مهمة المراجعة

تتطلب معايير الرقابة على الجودة **Quality Control Standards** أن يتم تخصيص الأفراد بشكل ملائم على مهام المراجعة حتى يتم تكوين ما يطلق عليه بفريق عمل المراجعة **audit team** . يتكون فريق عمل المراجعة أساسا من أفراد ذوي مستويات مختلفة من الخبرة المتخصصة والخبرة العامة **Expires and Experience engagement Partner** عادة ما يتكون فريق المراجعة من شريك المراجعة **Engagement Partner** ومدير المراجعة

audit manager وعلى الأقل مدير واحد one senior بالإضافة الى واحد أو اكثر من المراجعين المساعدين التنفيذيين Staff Auditors .

يجب على المراجع عند تحديده لعدد الأفراد الذين سوف يتم تخصيصهم على المهام أن يقوم بدراسة حجم وتعقيد عملية المراجعة وإمكانية الحصول على الأفراد الملائمين ذوي الخبرة Experience ومدى وجود ضرورة لوجود خبرة متخصصة Expertise والفرض في تدريب الأفراد بالإضافة الى استمرارية الأفراد وتدويرهم . يكون تجميع فريق المراجعة بالنسبة لمهام المراجعة الضخمة أمرا حتميا وجوهريا اكثر مما هو مطلوب بالنسبة لمهام المراجعة الأقل حجما . وقد تتطلب مهام المراجعة المتعلقة بإحدى المنشآت التي تعمل في صناعة منظمة على سبيل المثال البنوك أن يتم تخصيص أعضاء رئيسيين لفريق عمل المراجعة يكون لديهم المعرفة والخبرة التي تتطلبها تلك الصناعة .

جدولة العمل

متى تم إعداد برنامج المراجعة والانتهاء منه يقوم المراجع بجدولة تنفيذه زمنيا ، معظم إجراءات عملية المراجعة يتم تبويبها على أنها تتعلق بالعمل الميداني حيث أن تلك الإجراءات يتم أدائها في موقع العميل ، وقد يتم أداء العمل الميداني ذاته في أي وقت بعد قبول التعاقد .

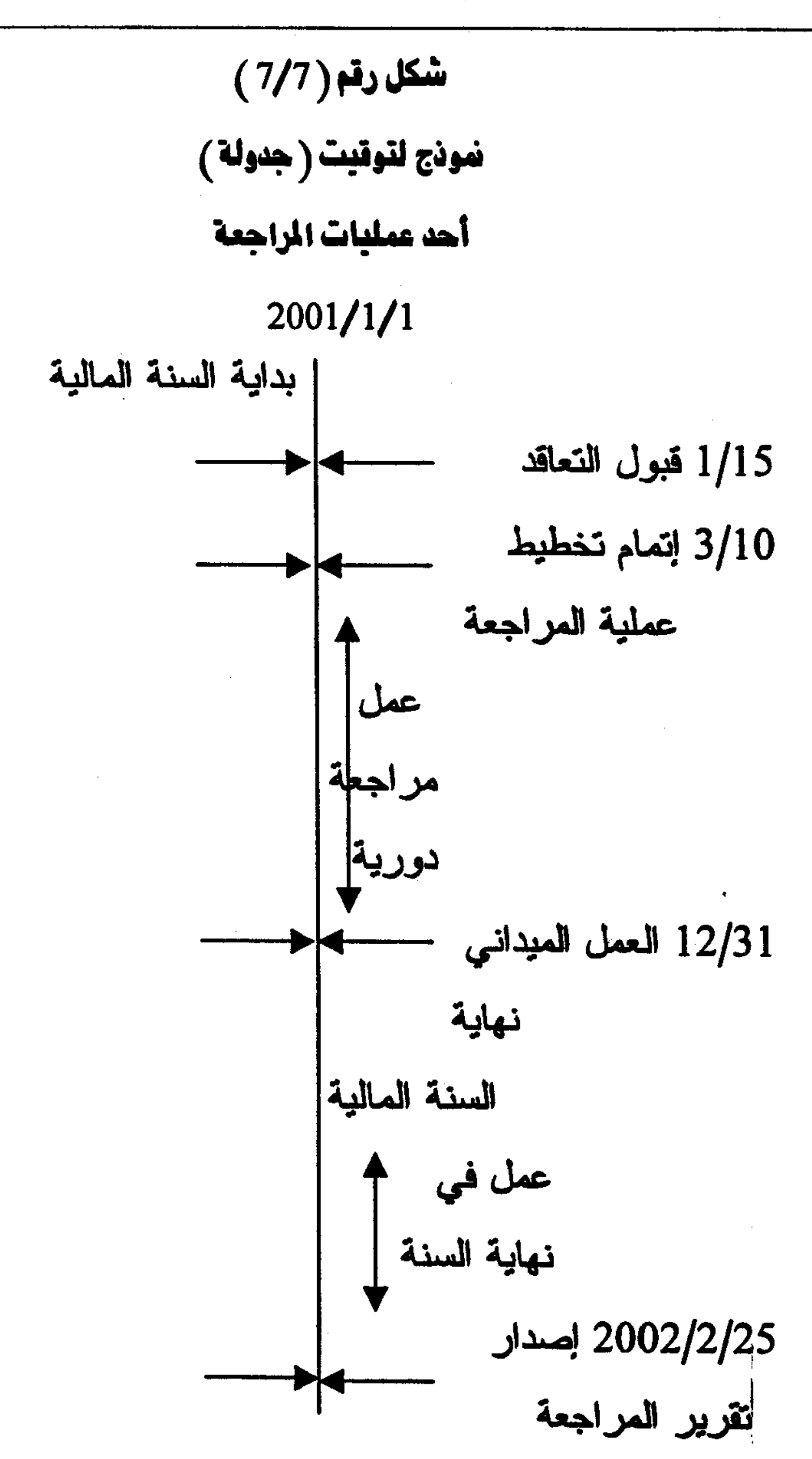
وعادة ما تتباين الجداول الزمنية لعملية المراجعة بشكل واسع ، يوضح الشكل رقم (7/7) نموذج لجدول العمل ، حيث لكل عميل كبير يتم عمل عمل مراجعة دورية مرحلية interim work خلال كافة أنحاء السنة ، وقد لا

يـتعاقد المراجعون مع أي عميل جديد بعد انتهاء السنة المالية حيث لم يقوموا بأي مراجعة دورية خلال العام .

شكل رقم (7/7)

نموذج لتوقيت (جدولة)

أحد عمليات المراجعة



4/7 اختبارات جمع وتقييم أدلة اثبات المراجعة

عـــندما يتم جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة يقوم المراجعون بأداء نوعين أساسيين من اختبارات المراجعة هما اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية tests of controls واختبارات التحقق الأساسية Substitute Tests .

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية Tests of Controls

عـــندما يكـــون التقيـــيم المبدئي للمراجعين لمخاطر الرقابة عند أقل من مســـتوى الحـــد الأقصى فانهم قد يقررون أن يؤدون اختبارات الالتزام بالنظم الرقابـــية الداخلـــية لـــتحديد فعالـــية تلـــك النظم الرقابية في منع أو اكتشاف الـــتحريفات الجوهـــرية فـــي أحد تأكيدات القوائم المالية . يتم أداء اختبارات الالـــتزام بالرقابة الداخلية من اجل تحديد ما إذا كان الأجراء الرقابي يعمل أم لا، وقـــد نســـتلزم أجراءات اختبارات الإلتزام بنظم الرقابة أجراء الاستفسار والملاحظة أو فحص المستندات .

وعندما يقوم المراجعون بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى الحد الأقصى فانه ليس مطلوبا منهم أن يقوموا بأداء أي اختبارات للتحقق من الالتزام بالنظم الرقابية .

الإجـــراءات المســـتخدمة في اختبار الالتزام مشابهة لتلك التي يستخدمها المـــراجع للحصول على فهم بنظم الرقابة الداخلية ، الا أن اختبارات الالتزام بـــنظم الرقابة الداخليه تكون موجهه نحو الجودة والتعاقب الذي تعمل به نظم الرقابة الداخلية . ويمكن أيضاح ذلك الاختلاف من خلال المثال التالي ، حيث قـــد يفحـــص المراجع فاتورة أو فاتورتين من فواتير المبيعات للحصول على

الفهــم بنظام الرقابة الداخلية . ولكن يفترض أن المراجع يرغب في الاعتماد علـــى نظـــام الـــرقابة الداخلية لأغراض تقييم المبيعات ، وكجزء من اختبار الالتزام بالنظم الرقابية قد يفحص عدد محدد من نسخ فواتير المبيعات لتحديد مـــا إذا كـــان الأجـــراء الرقابي (مثل المتطلب الخاص بضرورة توقيع أحد المســـئولين علـــى نســـخة فاتورة المبيعات بعد تتبع السعر الى قائمة الأسعار الموافـــق علـــيها ومراجعة الدقة الحسابية بالفاتورة) يتم عمله بفواتير ملائمة وعن طريق الشخص المسئول الملائم (هذا النوع من الأجراء أحيانا ما يشار إليه باختبار العمليات المالية Tests of Transactions حيث أن يتضمن فحص العمليات المالية ذاتها) .

اختبارات التحقق الأساسية Substantive Tests

تعتمد اختبارات التحقق الأساسية مباشرة على اختبار أرصدة حسابات القوائم المالـــية ومجموعـــة العملـــيات المالية بالإضافة الى الافصاحات بالقوائم المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية . يقوم المراجعون بأداء ثلاثة أنواع عامه لاختبارات التحقق الأساسية هي (1) اختبارات التحقق الأساسية للعملـــيات ، (2) اختبارات تفاصيل الأرصدة ، (3) الإجراءات التحليلية ، وأحيانا مـــا يشـــير المراجعون الى اختبارات التحقق من العمليات واختبارات التحقق من تفاصيل الأرصدة باصطلاح اختبارات التفاصيل Tests of Details .

اختبارات التحقق من العمليات Substantive Tests of Transactions

عـــندما يقـــوم المـــراجعون بـــأداء اختبارات التحقق من العمليات فانهم يفحصون المستندات القائمة التي تؤيد العمليات المالية لأحد أرصدة الحسابات

أو مجموعــة العمليات لاكتشاف التحريف الجوهري في أحد التأكيدات . على ســبيل المثال فان اختبار التحقق الأساسي من وجود عمليات المبيعات سوف يحــدد مــا إذا كانت عمليات الشحن الصحيحة قد تم سجلت كقيود في يومية المبــيعات أم لا ، في تلك الحالة يقوم المراجع باختبار ما إذا كان عملية البيع حدثــت أم لا عن طريق فحص مستند الشحن لتأييد القيد في يومية المبيعات ، وحيــث انه يتم تحديد أحد أجزاء أرصدة الحساب عن طريق العمليات المالية فــإن إختبارات التحقق من العمليات المالية تعتبر إجراءات مراجعة ذات قيمة كبيرة .

اختبارات التحقق من العمليات في مواجهة اختبارات الإلتزام بالنظم الرقابية

علــى الــرغم مــن أن كــل مــن اختبارات التحقق من العمليات المالية واختبارات الالتزام بالنظم الرقابية يعتمد على اختبار العمليات المالية ، الا أن هدفهمــا مختلف حيث أن اختبارات التحقق الأساسية من العمليات توفر دليل إثــبات مباشــر عن القيم التي تؤثر على رصيد القوائم المالية . آما اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية فهي تحدد ما إذا كان الأجراء الرقابي المقرر ما زال يعمل لمنع أو اكتشاف التحريفات في رصيد القوائم المالية وحيث أن كلا مــن نوعي الاختبار يستلزمان من المراجع أن يركز على العمليات المالية ، فــان كــل منهما أحيانا ما يشار إليهما باختبارات العمليات المالية Tests of Transactions ، ومــع ذلــك لتجنــب الخلط فسوف يتم الإشارة الى اختبار العملــيات المالية آما باختبار التحقق الأساسي من العمليات أو اختبار التحقق من الالتزام بالإجراءات الرقابية .

هـــناك اختلافيـــن جوهرييـــن يمكن تحديدهما بسهولة بين اختبار التحقق الأساسي من العمليات واختبار الالتزام بالنظم الرقابية هما :-

1- تحـــدد اختـــبارات الالتزام بنظم الرقابة ما إذا كان الأجراء الرقابي محل الاختبار فعال أم لا عن طريق فحص كيف يتم أدائه بشكل متكرر ، ومن الـــذي يقـــوم بأداء الأجراء الرقابي والجودة التي معها يتم أداء الأجراء الرقابي .

2- تحـــدد اختـــبارات التحقق الأساسية للعمليات ما إذا كان هناك أخطاء في القوائم المالية.

الاختبارات ذات الغرض الثنائي Dual-Purpose Tests

مـــن اجـــل تحســـين كفاءة عملية المراجعة فان المراجعون أحيانا يؤدون اختـــبارات الـــتحقق الأساسية للعمليات واختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية للعمليات باستخدام نفس العينة. على سبيل المثال قد يقوم المراجع باختبار عينة من عمليات المبيعات ويحدد ما إذا كان الشخص الملائم قد أشار الى أن الأسعار قـــد تم تدقيقها (اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية) واستخدام نفس العينة لتحديد أن فـــاتورة الشـــحن موجودة لكل مبيعات مختارة (اختبارات التحقق الأساسية للعملـــيات) أو تحديد ان الشخص الملائم قد أشار الى أن الأسعار قد تم تدقيقها يعتـــبر اختبار للالتزام بالنظم الرقابية الداخلية ، أما الاختبار الذي له خصائص مـــن النوعيـــن من الاختبارات (اختبار الالتزام - اختبار التحقق) يطلق عليه بالاختبار ذو الغرض الثنائي dual-purpose test ، وعلى الرغم من أن أهداف كـــلا الإجراءيـــن مختلفيـــن ، ألا أن كـــل منهما يمكن تحقيقه عن طريق أداء الاختبارات على نفس العمليات المالية .

اختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details of Balances

أحـيانا مـا يشـار الى اختبارات تفاصيل الأرصدة بمصطلح اختبارات الأرصـدة Tests of Balances ، وهـي اختبارات التحقق الأساسية لأرصدة الحسـاب التـي يتم أدائها بغرض اكتشاف التحريفات الجوهرية للتأكيدات في القوائـم المالـية. ولذلـك على سبيل المثال يقوم المراجعون باختبار تفاصيل حسـاب المدينين عن طريق أجراء المصادقات على حسابات المدينين الفردية في قائمة أو في دفتر الأستاذ الفرعي لحسابات المدينين .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تعتـبر الإجـراءات التحليلـية التي تهدف الى فحص العلاقات المتداخلة للبـيانات بمـثابة اختبارات تحقق أساسية ، حيث أنها توفر دليل إثبات مباشر لأرصـدة الحسابات وليس لتوجيه نظر المراجع الى حسابات محددة ، يصنف الشكل رقم (7/8) إجراءات المراجعة حسب استخدامها في اختبارات عملية المراجعة .

وكمـا سـبق المناقشـة عندما يؤدي المراجعون اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية فانهم يفحصون المستندات والسجلات من حيث التوقيعات التي تشير الى أداء الأجـراء الرقابـي ، وأداء اختبارات الدقة الحسابية ، وملاحظة السلوك ، على سبيل المثال أداء نشاط معين مثل إرسال القوائم الشهرية بالبريد أو الفصل بين الواجبات والاستفسار من الموظفين عن سلوكهم .

أما عندما يقوم المراجعون بأداء اختبارات التحقق الأساسية للعمليات فإنها يفحصون المستندات والسجلات ويؤدون اختبارات الدقة الحسابية . على سبيل

المـــثال لاختـــبار القـــيمة المســـجلة في يومية المبيعات قد يفحص المراجع المستندات المنفذة مثل أمر العميل (والذي يشير الى أن العميل قد اصدر أمر بشراء البضاعة) وأمر المبيعات (الذي يشير الى أن الائتمان الممنوح للعميل قـــد حدث) ، فاتورة الشحن (والذي يشير الى أن البضائع قد تم شحنها) ، بالإضـــافة الى فاتورة المبيعات . وقد يتتبع المراجع القيود في يومية المبيعات حتى ترحيلها الي حسابات المدينين ، وقد يقوم المراجع باختبار الدقة الحسابية للقـــيود في يومية المبيعات عن طريق مقارنة السعر في فاتورة المبيعات الى قائمـــة الســـعر سارية المفعول عند وقت البيع وبعد ذلك يتم إعادة حساب قيم الفاتورة .

وعـــندما يقوم المراجعون بأداء اختبارات تفاصيل الأرصدة حيث يؤدون الفحص المادي للأصول على سبيل المثال المخزون والأرصدة الثابتة ، فانهم يقومـــون بفحص المستندات القائمة لحسابات المدينين لتحديد أن العميل قد أمر بطلـــب البضائع (أمر العميل) وان البضائع قد تم شحنها (فاتورة الشحن) وأن حســـابات المدينين قد تم تحصيلها (أشعار السداد) . ويقوم المراجعون باختـــبارات الدقـــة الحســـابية عـــندما يقومون بإعادة مراجعة عملية حساب مصـــروف الإهـــلاك أو أن اختـــبارات عملـــية تلخيص المخزون . ويلاحظ المـــراجعون عملـــية جـــرد العاملين للمخزون لتحديد أن الكميات موجودة . ويقومون بالاستفسار من المديرين عما إذا كانت بنود المخزون راكدة أم لا ، ويحصـــل المراجعون على المصادقات اللازمة من عملاء الشركة لتحديد أن العملاء مدينين بالقيم الظاهرة بالميزانية .

شكل رقم (7/8)

ملخص لإجراءات المراجعة حسب الغرض منها

أجزاء المراجعة	اختبارات لاكتشاف التحريفات الجوهرية للقيم			
	اختبارات الالتزام	اختبارات التحقق من العمليات	اختبارات تفاصيل الأرصدة	الإجراءات التحليلية
الفحص				
الفحص المادي للأصول			×	
فحص المستندات والسجلات	×	×	×	
اختبارات الدقة	×	×	×	
الإجراءات التحليلية				×
الملاحظة	×		×	
الاستفسار	×		×	
المصادقات			×	

ويستخدم المراجعون مزيج من اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للحصول على تأكيد بشأن صحة كل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية ، فإذا أمكن الحصول على إجراءات بديلة لأعطاء نفس مستوى التأكيد فإن المراجع سوف يختار الأجراء الأقل تكلفة عندما يقرر كيف يحصل على تأكيد بشأن صحة كل تأكيد في القوائم المالية . بوجه عام تعتبر إجراءات التحقق الأساسية اكثر تكلفة من تكلفة اختبار الالتزام بنظم الرقابة ، وعادة ما تأخذ اختبارات التحقق الأساسية وقت اكثر لأدائها مقارنة بالوقت اللازم للقيام باختبارات الالتزام .

ومتى تم عمل برنامج المراجعة فان المراجع يقوم بجمع أدلة إثبات الاختبار تأكيدات محددة بالقوائم المالية ، وحيث يعتمد اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية والتي يتم أدائها بصفة مبدئية على التقييم الأول لمخاطر الرقابة التي تم تحديدها كجزء من مرحلة التخطيط ، وبعد إتمام تلك الاختبارات يقوم المراجع بإعادة تقييم احتمال وجود تحريف جوهرى في كل تأكيد . ويقوم المراجع بأداء اختبارات تحقق أساسية موسعه لكافة التأكيدات ذات الاحتمال المرتفع لوجود تحريف جوهري بها ، تأخذ مثل تلك الاختبارات بصفة رئيسية شكل اختبارات التفاصيل ، والإجراءات التحليلية واختبارات التحقق الإضافية للعمليات المالية . آما بالنسبة لتلك التأكيدات ذات الاحتمال المنخفض لوجود تحريف جوهري بها فان المراجع يقوم عادة بأداء بعض اختبارات الأرصدة والإجراءات التحليلية .

5/7 اختبارات التقديرات المحاسبية Tests of Accounting Estimates

يعرف أيضاح معايير المراجعة رقم (57) القسم رقم (342) التقدير المحاسبي Accounting Estimate بأنه عبارة عن تقريب لأحد عناصر أو بنود أو قيم القوائم المالية . وتستخدم المنشآت التقدير بسبب :-

1- أن أحد القيم تعتبر غير مؤكدة ومعلقة على أحداث مستقبلية معينة .

2- عدم إمكانية تجميع بيانات ملائمة في وقت مناسب وعلى أساس تكلفتها وفاعليتها .

وكما تشير تقارير المراجعة فان المراجع يقوم بتقييم التقديرات الجوهرية التي تقوم الإدارة بعملها والتي تؤثر على القوائم المالية. يوضح الشكل رقم (7/9) قائمة بالتقديرات المحاسبية التي غالبا ما تتضمنها القوائم المالية .

ويجــب علـــى المراجع ان يحدد التقديرات المحاسبية المستخدمة عن طريق العميل ويقوم بتقييم معقولية تلك التقديرات .

شكل رقم (7/9)

التقديرات المحاسبية

- **مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها .**
- **العمــر الاقتصـــادي والقيم التخريدية للأصول الثابتة والموارد الطبيعة والأصول غير الملموسة .**
- **طرق احتساب الإهلاك والإطفاء .**
- **المستحقات من الضرائب .**
- **المستحقات المبنية على افتراضات فعلية في خطط المعاشات .**
- **إيراد العقد باستخدام طريقة نسبة الإتمام .**
- **خسائر الدعاوى القضائية (الاحتمال وقيمة الخسارة) .**
- **القيم العادلة بالنسبة للتبادلات غير النقدية .**
- **القيم الحالية في القوائم المالية الشخصية .**

يتعيــن على المراجع أم يقوم بتقييم تقديرات الإدارة في ضوء بيئة العميل متضــمنة الصـــناعات التي تعتبر جزء منها ، وطرق أداء أعمالها والعوامل الخارجــية الأخرى . أن تقييم معقولية التقدير يعنى التركيز على الافتراضات أو العوامل التي تعتبر جوهرية للتقدير، وحساسة للتغير ، والتي تعتبر ذاتية أو قابلة للخضوع للتحيز والتخريف .

ويجب أم يكون المراجعين يقظين لوجود احتمال التحريفات في الحسابات التـــي تتضمن تقدير محاسبي جوهري ، بسبب عدم التأكد من النتيجة الكلية ، فـــأن المســئوليات الخاصة بتقييم تلك المعلومات تتضمن دراسة نظام الرقابة

الداخلية المرتبط بالتقديرات المحاسبية يهدف تخفيض احتمال وجود تحريفات جوهرية فيها .

يجب على المراجعين أن يقوموا عند تقييم تلك التقديرات المحاسبية بتحديد ما يلى :-

1- أن كافة التقديرات الجوهرية قد تم الاعتراف بها .

2- أن كافة التقديرات المحاسبية تعتبر معقولة في ظل الظروف السائدة .

3- أن التقديرات المحاسبية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة الملائمة .

وعندما يقوم المراجع بتقدير تلك المعلومات فانه يجب أم يكون على علم بـــان العوامـــل الذاتية المستخدمة في عمل التقدير يمكن أن تتعرض للتحيز . وبعد الحصول على معلومات كافية لفهم تقدير العميل ، فان المراجع يجب أن يقوم بالآتى :- (1) فحص واختبار العملية التي استخدمتها الإدارة في أجراء ذلك التقدير المحاسبي ، (2) عمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير العميل ، (3) فحص الأحداث التالية التي قد توفر معلومات إضافية بخصوص التقدير . وقد يكون أحد أو اكثر من تلك الاختبارات الثلاثة ضروريا .

6/7 إتمام عملية المراجعة Completing the Audit

كجـــزء من إتمام عملية المراجعة يحصل المراجع على معلومات خاصة بمواقـــف محددة ، على سبيل المثال الالتزامات العرضية والعمليات الجوهرية والأحداث التي تحدث بشكل متعاقب بعد تاريخ نهاية السنة ألا أنها تؤثر على الفـــترة محـــل المراجعة . يقوم المراجع بدراسة الأثر الكلي لكافة التحريفات علـــى القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فان المراجع يقوم بتقييم ما إذا كان دليل

الإثـــبات الذي تم جمعه يعتبر متسق مع مخاطر التحريف الجوهري المقبولة والمسموح بها والتي تم عملها في مرحلة التخطيط .

7/7 الإشراف على مهمة المراجعة

يقضي المعيار الأول من معايير العمل الميداني بان عملية المراجعة يجب أن يتم الإشراف عليها بشكل صحيح . وتقع السلطة الكلية والمسئولية الرئيسية للأشـــراف علـــى الشـــركاء ، وعـــادة ما يشرف المديرون على المراجعين الرئيسيين والذي يشرفون بدورهم على المراجعين المساعدين . ومع ذلك فان عملية الاتصالات يجب أن تتدفق في كلا من الاتجاهين وفقا لتلك الهرمية في السلطة. يتضمن الإشراف توجيه عمل المساعدين عند إتمام عملية المراجعة .

يجـــب أن تؤكـــد عملـــية الإشـــراف علـــى أن مهام عملية المراجعة قد تم تخصيصـــها علـــى الأشخاص الذين لديهم التدريب والكفاءة الفنية لإتمام العمل ، ويحدد أيضاح معايير المراجعة رقم (22) القسم رقم (311) الفقرة (11) عناصر عملـــية الإشـــراف على النحو التالي : (1) موظفي مكتب المراجعة ، (2) أعلام أعداد فريق المراجعة بالمشاكل الجوهرية التي يواجهونها بشكل ملائم ، (3)فحص العمـــل الـــذي تـــم إتمامـــه ، (4) حسم الاختلافات في الرأي بين موظفي مكتب المـــراجعة . يعـــتمد نطاق الإشراف على عدد من العوامل متضمنة تعقيد مهم . المراجعة وتأهيل الأفراد المخصصين للمهام .

يجب أن يتم أعلام الأفراد المخصصين للمهام بمسئولياتهم وأهداف العمل الـــذي يقومـــون بتأديـــته وأي أمور قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق ذلك العمل . بالإضافة الى ذلك فان معايير الرقابة على الجودة الخاصة بالاسترشاد والنصـــيحة يقضي بان الأفراد المخصصين على المهام يجب أن يتم إعلامهم

بـــان يرفعوا مشاكل المحاسبة والمراجعة الجوهرية التي تمت الى علمهم الى رؤسائهم .

ويعتبر فحص أوراق العمل أحد المظاهر الهامة للأشراف ، حيث عادة ما يقوم المراجع الرئيسي بفحص أوراق العمل الذي تم أدائها عن طريق المراجع خـــلال فـــترة زمنية قصيرة بعد إتمام العميل ، كما يقوم المديرون والشريك المسئول بفحص أوراق العمل في الفترة القريبة من نهاية أداء المهمة .

وقـــد تكون هناك مواقف نادرة يحدث فيها أن يختلف أحد المراجعين مع أحد مشرفيه على بعض الأمور المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة ، وعادة ما يتم مواجهـــة ذلـــك الموقف عن طريق وضع كل مكتب محاسبة سياسة معينة يتم اتباعها في ظل وجود ذلك الموقف تتمثل في ضرورة مناقشة تلك المشكلة مع المشـــرف ، فـــإذا لم يتمكنوا من حسم ذلك الاختلاف يتعين على المراجع أن يضـــمن ذلـــك فـــي مذكـــرة توضع بأوراق العمل حيث يتم فيها شرح ذلك الاختلاف وتحديد الأسباب المرتبطة باستنتاج المراجع .

للمساعدة في الإشراف على أداء مهمة المراجعة يقوم المراجعون باستخدام قوائم اختباريه لتخطيط المهمة وقوائم اختباريه للإفصاح بالقوائم المالية بالإضافة الى قوائم اختباريه تلخص المهمة. يوضح الشكل رقم (7/10) جزء من قائمة اختـــباريه لتخطيط المهمة ، حيث توفر تلك القائمة الوسيلة للتأكد من أن الأمور الهامـــة على سبيل المثال تقييم استقلال مكتب المراجعة قد تم تقييمها في وقت مناسب عن طريق مراجعي المكتب الملائمين .

شكل رقم (7/10)

جزء من قائمة اختباريه لتخطيط المهمة

	أجريت بمعرفة	التاريخ
فهم التخصيص		
1- عند تخطيط مهمة المراجعة – هل قام أعداد فريق المراجعة بدراسة :		
أ- السياسات والإجراءات المحاسبية للمنشأة ؟	–	–
ب- بنود القوائم المالية التي تتطلب تسوية ؟	–	–
ج- طبيعة التقارير المتوقع أم يتم أدائها ؟	–	–
2-عند تخطيط عملية المراجعة – هل قام أعضاء فريق المراجعة :		
أ- بمناقشة نوع ونطاق وتوقيت عملية المراجعة مع موظفي العميل الملائمين؟	–	–
ب- بتنسيق المساعدة من موظفي العميل؟	–	–
ج- تحديد نطاق عملية الاسترشاد برأي الآخرين سواء مستشارين أو خبراء أو مراجعين داخليين ومراجعين حياديين آخرين؟	–	–

الفصل الثامن

التقرير عن القوائم المالية

الفصل الثامن

التقرير عن القوائم المالية

Reporting on financial Statements

مقدمه :-

منذ عام 1917 تم تعديل صياغة تقرير المراجعة النموذجى ثماني مرات، وفى خلال تاريخ تلك التعديلات يمكن تبين (1) تطوير **Development** معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، (2) التقدم **Evolution** في أنواع الإجراءات التي يتبعها المراجعون ، (3) المجهودات الإضافية لوصف طبيعة عملية المراجعة (4) تطور مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . فقد أصبح تقرير المراجعة الآن لا يشهد بدقة القوائم المالية وانما :

(1) يؤكد على مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية .

(2) يصف باختصار عملية المراجعة .

(3) يعبر عن رأي المراجع عن عرض الإدارة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

عموما يمثل تقرير المراجعة المنتج الرئيسي لعملية المراجعة ، وبسبب مجموعة المواقف المختلفة التي يواجهها المراجعون الآن بسبب أهمية توصيل نتائجهم بوضوح ، فان معايير المراجعة توفر إرشادات عن إعداد تقارير المراجعة.

يهتم هذا الفصل بدر اسه المعايير الأساسية التي تحكم إعداد التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها ، وفى سبيل ذلك يتم شرح ما الذي يجعل المراجع يقرن اسمه بالقوائم المالية وأهمية ذلك الاقتران ، واستعراض معايير إعداد تقارير المراجعة ،ووصف مضمون ومغزى تقرير المراجع المعيارى ، غير المتحفظ ، وتحديد الظروف التى تجعل المراجع يصدر تقارير ذات أنواع مختلفة من الرأي حيث قد يتم إصدار رأى متحفظ أو رأى عكسي أو قد يتم الامتناع عن إبداء الرأي ، كما يتم إعداد تقرير المراجع في عديد من المواقف والظروف المختلفة على سبيل المثال عند وجود شك في مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها أو عندما يكون المراجع مستقلا ، أو عند وجود مظاهر عدم تأكد تحيط بالشركة ، أيضا يتم تحديد مسئولية الشركة عن إعداد تقارير المراجعة عن المعلومات القطاعية.

وفي سبيل تحقيق أهداف ذلك الفصل يتم تقسيمه إلي الموضوعات التالية :-

1/8 معايير إعداد التقارير .

2/8 أنواع الرأي في تقرير المراجعة .

3/8 تقرير المراجعة غير المتحفظ الذي يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية .

4/8 الظروف التي تتطلب الخروج عن الرأي غير المتحفظ .

5/8 الآراء المجزآة ومسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية او المعلومات الاخرى المصاحبة للقوائم المالية المراجعة أو المعلومات المالية المعدة للاستخدام في بلدان أخرى .

1/8 معايير إعداد التقارير Standards of Reporting

أثار إيضاح معايير المراجعة رقم (26) القسم رقم (504) الفقرة (3) إلى انه عندما يقترن اسم المراجع و يرتبط بالقوائم المالية فان ذلك يعنى انه : (1) قد وافق على استخدام اسمه في التقرير أو المستند أو الإبلاغ الكتابي الذي يتضمن القوائم المالية ، (2) قد اعد أو ساعد في إعداد القوائم المالية .

يعتبر مفهوم الاقتران **Association** من الأهمية بمكان حيث أن المعيار الرابع عن معايير إعداد التقرير يستلزم أن يقوم المراجع بإيضاح طبيعة عملية الفحص و درجة مسئوليته عن القوائم المالية . و يعتبر المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إعداد القوائم المالية مرتبط بالقوائم المالية حتى لو لم يتم تضمين اسمه بتلك القوائم . لذلك فان المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إعداد القوائم المالية لا يمكن تجنب الاقتران أو الارتباط والمتطلب الخاص بإصدار تقرير المراجعة .

بصفة عامة توجد أربعة معايير مراجعة متعارف عليها تحكم إعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية . و تتمثل تلك المعايير في الآتي :-

(1) يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم قد عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة أو المتعارف عليها .

(2) يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي في ظلها لم يلاحظ تطبيق تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بثبات في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة .

(3) يجب أن يتم اعتبار ان تكون الافصاحات المعرفية المتضمنة في القوائم المالية كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير .

(4) يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن الرأي بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة أو بخصوص أحد تأكيدات القوائم المالية ، أو قد يتم الامتناع عن إبداء الرأي - وفى ظل هذا الموقف (عدم إمكانية التعبير عن الرأي الشامل) يجب أن يتم تحديد الأسباب المرتبطة بذلك الامتناع . وفي كافة المجالات عندما يقترن اسم المراجع بقوائم مالية فان التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة وقاطعة بطبيعة فحص المراجع ودرجة المسئولية التي يأخذها على عاتقه .

1/1/8 الاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها
Consistency with GAAP

يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد التقرير أن يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتطابق مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، من اجل تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها يجب على المراجع دراسة العوامل التالية :

1- يجب ان تكون المبادئ المحاسبية المختارة و المطبقة لها القبول العام .

يجب أن تكون المبادئ المحاسبية التي يتم اتباعها في إعداد القوائم المالية مبادئ محاسبة مقبولة ومتعارف عليها GAAP ، وقد عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (69) القسم رقم(411) تلك المبادئ بأنها مصطلح محاسبي فني يتضمن الأعراف Conventions والقواعد Rules والإجراءات Procedures الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين . وتحدد

معايير المراجعة هيكل هرمي من المصادر التي يتم اتباعها عند تحديد ايه مبادئ محاسبية يتم تطبيقها في ظل موقف محدد .

2- يجب ان تكون المبادئ المحاسبية ملائمة للظروف المحيطة.

يجب أن يقوم المراجعون بدراسة جوهر العمليات المالية ، والتأكد من أنه قد تم المحاسبة عنها على أساس جوهرها **Substance** وليس مجرد شكلها القانوني **legal form** ، على سبيل المثال للمحاسبة عن جوهر العمليات المالية فان المستأجر يقوم بتسجيل أنواع معينة من عقود الإيجار **leases** كأصول رغما عن إن المستأجر لا يمتلك العقار المستأجر بالفعل ، حيث أن عقود الإيجار تحمل حقوقh للمستأجر والتي هي في معظمها مطابقة ومماثلة للحقوق الخاصة بمالك الأصل .

3- يجب أن تتضمن القوائم المالية إيضاحات ملائمة

يجب أن توفر القوائم المالية وأية إيضاحات متممة لها معلومات تمثل الأساس للفهم الصحيح للمركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، واستبعاد أي إفصاح ضروري يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

4- يجب ان تعكس القوائم المالية الإحداث و العمليات القائمة

حيث يجب أن يتم عرض المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية داخل مدى من الحدود المقبولة . وهذا يعنى ان القوائم المالية يجب الا تتضمن تحريفات جوهرية . وحيث ان القوائم المالية تحتوى على عدد من التقديرات **Estimates** والتقريبات **Approximation** والاحكام الشخصية

Judgements ، فان المراجع يجب ان يستخدم مفهوم الاهمية النسبية Materiality عند الحكم عما اذا كان قد تم التقرير عن المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقا لمبادئ الحاسبة المتعارف عليها .

ويجب ان يتم الربط بين الأهمية النسبية مع العلاقة بين التكلفة و العائد عند توفير تاكيد معين او تخفيض مخاطر التحريفات فى القوائم المالية . و لن يدفع المجتمع المراجعين نحو توفير تأكيد عن التحريفات غير الجوهرية حيث انها لن تؤثر بالفعل على قرارات مستخدمي القوائم المالية .

2/1/8 الثبات Consistency

تستلزم مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ان تطبق المنشآت المبادئ المحاسبية بثبات من سنة الى سنة اخرى حتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية . من مقارنة القوائم المالية للسنة المالية مع نظيرها فى السنة السابقة ، وحيث ان الثبات يعتبر جوهريا من ثم مطلوب من المراجع ان يحدد فى تقريره الظروف التى خلالها لم تطبق تلك المبادئ المحاسبية بثبات فى السنة المالية عن تلك المستخدمة فى السنة السابقة . هذا ولم تمنع المعايير المحاسبية الشركات من تغيير مبادئها المحاسبية عندما تكون الإدارة قادرة على تبرير ان تطبيقاتها لذلك المبدأ الجديد يعتبر افضل ، ومع ذلك فان المبدأ الجديد يجب ان يكون أحد المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، ويجب ان يقتنع المراجع بتلك الأسباب التي ساقتها الإدارة لذلك التغيير . ويجب ان يتم تحديد التغيرات ذات التأثير الجوهرى على القوائم المالية فى سنة التغيير فى تقرير المراجع بالاضافة الى انه يجب ان يتم الافصاح عن اثر كل تغير على القوائم المالية .

3/1/8 الافصاح Disclosure

يعنى الإفصاح الكافي ان يتم تضمين المعلومات في متن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها حيث يمكن للقارئ ان يفهم المركز المالى للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية . يجب ان يتم عرض وتلخيص المعلومات المتضمنة فى القوائم المالية بطريقة معقولة بحيث لا تكون تفصيلية بدرجة كبيرة او مختصرة لحد مبالغ فيه .

تتطلب النشرات الملزمة ان يتم الإفصاح عن معلومات محددة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، على سبيل المثال يجب ان تتضمن تلك الإيضاحات اختيارات المنشاة للسياسات المحاسبية الجوهرية والمعلومات الخاصة بعمليات الأطراف ذوى العلاقة ، وغالبا ما يستخدم المراجعون قائمة اختباريه للتأكد من ان كافة الافصاحات الضرورية قد تم تضمينها من جهة ، ومن جهة اخرى فانها تساعد العملاء محل المراجعة بدرجة كبيرة في تسجيل تلك الافصاحات ، ويجب ان يحدد المراجعون فى تقريرهم اى افصاحات غير كافية فى القوائم المالية ، يتيح معيار الإفصاح لمستخدم القوائم المالية في التوصل لاستنتاج مؤداه ان الافصاحات المتضمنة فى القوائم المالية كانت كافية بشكل معقول ما لم يشر تقرير المراجعة الى خلاف ذلك .

4/1/8 التعبير عن الراى Expression of Opinion

يتضمن ذلك المعيار ثلاثة أجزاء أساسية هى :-

1- يجب أن يعبر المراجع عن رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحدة أو يشير الى انه لم يتمكن من ابداء رأيه .

أن الهدف العريض للتقرير فى عمل إيضاح بخصوص المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية كوحدة واحدة ، فالهدف ليس ان يتم

التقرير عن جزء من القوائم المالية على سبيل المثال الأصول المتداولة او الالتزامات المتداولة . ويتم تطبيق الوحدة الواحدة **Taken as a whole** بشكل متكافئ سواء على القائمة الفردية على سبيل المثال الميزانية العمومية او على المجموعة الكاملة للقوائم المالية .

تشير العبارة ايضا الى الحقيقة الخاصة بان تقارير المراجعة يجب ان تغطى كافة القوائم المالية التى تم عرضها اذا كانت تم عرض القوائم لسنوات متعددة . ولا يمكن للمراجعين ان يصدروا رايا مجزأ **Piecemeal Opinion** الذى يعبر عن راى عن جزء معين او عن اجزاء من القوائم المالية على سبيل المثال حسابات معينة فى حين يقوم بالإمتناع عن إبداء رأيه او إصدار رايا عكسيا على القوائم المالية كوحدة واحدة . الا ان ذلك المتطلب لا يعنى ان يتم التعبير عن نفس الراى على قوائم عن سنوات مختلفة عندما يتم اصدار قوائم مالية مقارنة **Comparative financial Statements** ، كذلك فانه لا يمنع من اصدار المراجع تقريرا عن قائمه المركز المالي او على قائمة الدخل او من إصدار نوع واحد من التقارير على الميزانية العمومية و نوع آخر على قائمة الدخل .

(1) عندما يكون المراجع غير قادر على التعبير عن إبداء رأى شامل على القوائم المالية – فانه يجب ان يحدد الاسباب المرتبطة بذلك ، فبسبب نقص الحياد ، وبسبب فرض قيود عن طريق العميل او عدم مقدرة المراجع على جمع دليل اثبات كافى وصالح قد يتم اعاقة المراجع من التعبير عن إبداء راى شامل على القوائم المالية ، ويتطلب ذلك المعيار ان يقوم المراجع بذكر الأسباب وراء عدم قدرته على التعبير عن ذلك الراى الشامل على القوائم المالية .

(2) يجب ان يشير المراجع المرتبط اسمه بقوائم مالية فى تقرير المراجعة الى :

أ - طبيعة الفحص المؤدي .

ب- درجة المسئولية التى يتحملها عن القوائم المالية .

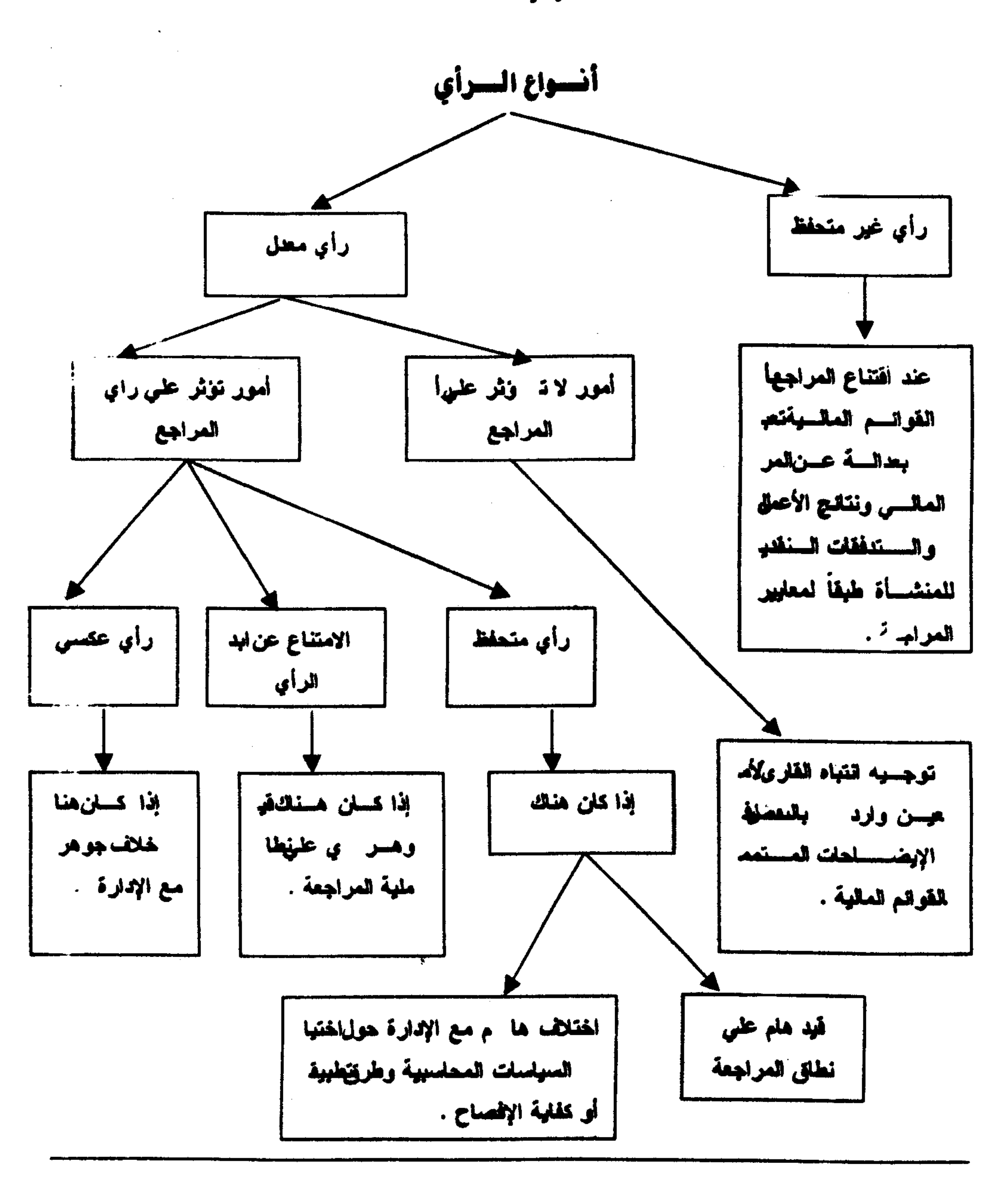
يجب ان يشير تقرير المراجع الى طبيعة الفحص ، حيث تنص الفقرة الأولى من التقرير النموذجي على ان عملية المراجعة قد اديت ، بينما تشير الفقرة الثانية الى ان المراجع قد اتبع معايير المراجعة المتعارف عليها ووصف طبيعة عملية المراجعة ، فعن طريق التقرير عن طبيعة الخدمات المؤداة فان الخدمات المؤداة بخلاف المراجعة قد تكون عملية فحص او إعداد معلومات مالية ، وايا كانت الخدمة يجب ان يشير التقرير الى درجة المسئولية التي يأخذها المراجع عن القوائم المالية ، و يشار الى تلك المسئولية ايضا عن بدرجة التأكيد التى يعبر عنها فى التقرير، فعلى سبيل المثال قد يذكر التقرير ان القوائم تعرض بعداله (تأكيد معقول) او أننا لم نكن نعلم بوجود اى تعديلات ضرورة (تأكيد محدود) .

2/8 أنواع الرأي في تقارير المراجعة Types of Opinions in Audit Reports

غالبا ما يتم تبويب تقارير المراجعة حسب نوع الراى المعبر عنه ، وعادة ما يشار إلى التقرير الاكثر شيوعا بتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ Standard Unqualified Audit Report لأنه يتضمن راى غير متحفظ Unqualified Opinion ، كافة تقارير المراجعة الأخرى تعبر عن تعديلات أو تحفظات لتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ . يوضح الشكل رقم (8/1) عن أنواع الرأي المختلفة لتقرير المراجع :-

شكل رقم (8/1)

أنواع الرأي في تقرير المراجعة



1/2/8 الرأي غير المتحفظ Unqualified Opinion

يقوم المراجعون بإصدار نوعين من التقارير يعبرون فيهما عن راى غير متحفظ عن تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ أو تقرير مراجعة نموذجى غير متحفظ ذو صيغة توضيحية أو يتضمن فقرة توضيحية .

يؤكد تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ على ما يلى :-

1. إن المراجع قد قام بمراجعة مجموعة من القوائم المالية .
2. إن المراجع قد قبل مسئولية التعبير عن رأيه عن القوائم المالية .
3. إن المراجع قد أدى عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
4. إن القوائم المالية محل التقرير قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

يوحي التقرير بشكل أساسى بان القوائم المالية المراجعة لا تتضمن اية مشاكل جوهرية أو عيوب جوهرية ، من ثم فان التقرير النموذجي غير المتحفظ يشار أليه بأنه تقرير نظيف **Clean report** .

يوضح الشكل رقم (8/2) تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ ، وبوجه عام قد تتباين صياغة التقرير وترتيب الفقرات في التقرير ، الا إن العناصر الأساسية التالية يجب إن يتم تضمينها في تقرير المراجعة .

1- العنوان Title

تتطلب معايير المراجعة إن يحمل التقرير عنوان يتضمن كلمة مستقل للتأكيد على استقلال المراجع وحياده . وكأمثله على العناوين الملائمة تقرير المراجع المستقل ، تقرير راى المحاسب المستقل أو تقرير المحاسب القانونى المستقل .

شكل رقم (8/2)

تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

العنوان ←	تقرير المراجع المستقل
تحديد الجهة الموجه أليها ←	إلى مساهمي شركة ....
الفقرة الافتتاحية ←	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالى لشركة في 31 ديسمبر عام .... ، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ . تلك القوائم المالية تعد مسئولية إدارة الشركة، أما مسئوليتنا فهى إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسا على مراجعتنا .
فقرة النطاق ←	قمنا بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، تتطلب تلك المعايير إن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري المؤيدة للقيم و الافصاحات في القوائم المالية ، كما تتضمن عملية المراجعة ايضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى يتم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . و نعتقد إن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا.
فقرة الراى ←	في راينا إن القوائم المالية المشار أليها بأعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة – المركز المالى للشركة في 31 ديسمبر عامى ... ، ... ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها .
التوقيع ←	التوقيع
تاريخ التقرير ←	20مارس عام....

2ـ حديد الجهة الموجه اليها التقرير Addressee

غالبا ما يتم توجيه تقارير المراجعة إلى حملة اسهم الشركة محل المراجعة أو قد يتم توجيهها إلى الشركة ذاتها أو مجلس اداراتها أو إلى طرف ثالث مسئول قام بتعيين المراجع ، ولاشك إن التقرير الذى لا يتم توجيهه إلى الادارة يؤكد على استقلال المراجع .

3- فقرة افتتاحية Introductory paragraph

تتضمن الفقرة الافتتاحية اربعة عناصر هامة هي :-

1- عبارة تنص على إن المراجع قد قام باداء عملية مراجعة (وليس عملية فحص أو تجميع للقوائم المالية) .

2- عبارة تحدد القوائم المالية التى تم مراجعتها ، و المنشأة التى ترتبط بها تلك القوائم المالية، معظم المنشأت تعرض قوائم مالية لسنتين ماليتين أو اكثر لاغراض المقارنة .

3- تتضمن الفقرة ايضاح يؤكد على إن إدارة الشركة تعتبر مسئولة عن اعداد القوائم المالية والذى يعنى إن الادارة مسئولة عن كل من الإحتفاظ بنظام محاسبي يسفر عن توليد تلك القوائم المالية بالإضافة إلى مسئوليتها عن اتخاذ قرارات الاختيار الضرورية بين مبادئ المحاسبة البديلة عند اعداد القوائم المالية .

4- ينص الجزء الرابع من الفقرة على مسئولية المراجع على التعبير عن رأيه عن القوائم المالية تأسيسا على عملية المراجعة التى قام بها .

تستخدم العبارة الثانية والثالثة من الفقرة الافتتاحية بالإضافة إلى فقرة النطاق في أعلام مستخدمى التقرير عما يفعله المراجعون و مسئولياتهم .

فقرة النطاق Scope Paragraph

تشير فقرة النطاق إلى إن المراجع يتبع معايير المراجعة المتعارف عليها كما تشرح ما هي طبيعة عملية المراجعة ، كما انها تشير إلى إن عملية المراجعة قد تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بان القوائم المالية خالية من اى تحريفات جوهرية ، كما انها تتضمن فحص أدلة الإثبات على أساس اختبارى ، كما إن المراجعين يقومون بتقييم المبادئ المحاسبية والتقديرات المستخدمة عن طريق الإدارة ، وأخيرا فان تلك الفقرة تعبر عن النتيجة المهنية التى توفرها عملية المراجعة كأساس معقول للتعبير عن الرأي .

فقرة الراى Opinion Paragraph

تمثل الفقرة الثالثة من تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ عن راى المراجع عما اذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، تمثل تلك الفقرة الجزء الأكبر أهمية من تقرير المراجعة الموجه إلى اغلب مستخدميه – حيث إنها توفر الأساس لمصداقية القوائم المالية .

التوقيع Signature

يحدد التوقيع على التقرير اسم المراجع المزاول الفردى ، أو مكتب المحاسبة و المراجعة القانوني الذي قام بأداء عملية المراجعة ، في مكاتب

المحاسبة الضخمة فان الشريك المسئول عن عملية المراجعة هو الذي يوقع باسم المكتب، أما في ظل مكتب المحاسبة الفردي فان الشخص المزاول في المكتب يوقع بصفة عامة باسم المكتب حيث إن ذلك التوقيع يضيف المصداقية على القوائم المالية .

تاريخ التقرير Date of Report

تاريخ تقرير المراجعة هو التاريخ الذي فيه يقوم المراجع بإتمام العمل الميداني ، و يعتبر ذلك التاريخ هاما لمستخدمي التقرير حيث انه يحدد اليوم الأخير الذي ارتبط به المراجع بتجميع أدلة الإثبات المرتبطة بالقوائم المالية ، حيث إن معايير المراجعة تتطلب من المراجعين أداء إجراءات معينة على العمليات المالية حتى إتمام العمل الميداني ، أن تاريخ التقرير يعتبر عنصرا جوهريا ، حيث إن هناك أحداث جوهرية معينة قد تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية و لكن قبل إتمام عملية المراجعة و قد تتطلب تلك الأحداث من العميل إن يقوم بتعديل القوائم المالية . وقد يضيف المراجع فقرة توضيحية أو قد يتم وضع صيغة توضيحية على تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ بدون إن تؤثر على ذلك الراى غير المتحفظ .

والغرض من تلك الفقرة التوضيحية **explanatory paragraph** أو الصيغة الإيضاحية **explanatory language** في جعل مستخدم التقرير يعلم بالحقائق الجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية . ويستخدم المراجعون أنواع أخرى من الآراء في ظل ظروف معينة . فيما يلى نظرة عامة موجزة منها .

2/2/8 الراى المتحفظ Qualified Opinion

ينشأ الرأي المتحفظ عن ما يأتى :-

1- عندما يكون المراجع غير قادرعلى تجميع أدلة اثبات كافية تشكل اساسا إبداء رأيه .

2- فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية .

فقد يكون المراجع غير قادرعلى الحصول على أدلة إثبات كافية أما بسبب إن دليل الإثبات ذاته غير متاح الحصول عليه أو بسبب قيود العميل التى يضعها على نطاق عملية المراجعة . يشير الرأى غير المتحفظ على انه فيما عدا (أو باستثناء) أثار الأمور التي يرتبط بها التحفظ فان القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة نواحيها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . يجب إن يحدد التقرير أثار الأمور التي ترتبط بالتحفظ . أن فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قد يستلزم من المراجع إصدار تقرير عكسي **Adverse Opinion** ، وقد يترتب على عدم مقدرة المراجع على جمع أدلة إثبات كافية امتناع المراجع عن أصدار رأيه (سوف يتم مناقشة هاتين الحالتين) .

عندما يكون المراجع غير قادر على تجميع كافة أدلة الإثبات المطلوبة طبقا لما تتطلبه معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . عندئذ يقوم بإصدار تقرير متحفظ ، حيث ينص في فقرة النطاق على إن هناك قيد على رأيه على القوائم المالية – ويقوم بتعديل فقرة الرأي ، وعندما لا يتم إعداد

القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويتم اصدار رأى متحفظ فان المراجع يتعين عليه بوجه عام إن يصف الانحراف في فقرة توضيحيه تسبق فقرة الرأي و يعدل فقرة الراى . وفي ايا من الحالتين يجب على المراجع إن يستخدم عبارة ماعدا أو باستثناء . **Except for or with the Exception of** في فقرة الراى فورا بعد عبارة في رainا للتحفظ عن الراى على القوائم المالية.

3/2/8 الراى العكسى Adverse Opinion

عندما يقوم المراجع بإصدار رأيا عكسيا ، فان التقرير يجب أن ينص على إن القوائم المالية لم تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . ويشير التقرير الي إصدار اكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي تتضمن الأسباب المرتبطة بأن القوائم لم تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشاة . ويتم إصدار الرأي العكسي فقط عدما يكون المراجع غير قادر على إتمام إجراءات المراجعة الضرورية في الظروف المحيطة ، ونادرا ما يتم إصدار مثل ذلك الراى العكسي في الحياة العملية حيث إن مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال – المقرضين – بوجه عام لا يقبلون اية قوائم مالية مصحوبة بتقرير مراجعة يتضمن رايا عكسيا .

4/2/8 الامتناع عن إبداء الراى Disclaimer of Opinion

عندما يتم الامتناع عن إبداء الراى يذكر المراجع انه لم يقم بابداء رأيه على القوائم المالية كما انه لن يتحمل اى مسئولية عن اعداد تقرير عليها . في كلمات اخرى فان المراجع لن يكون لديه أساس كافى لإبداء رأيه كما انه لن

يعلم ما اذا كانت القوائم تعرض بعدالة ام لا . بوجه عام يتم الامتناع عن إبداء الراى عندما يكون المراجع :-

- غير حياديا أو مستقلا و نتيجة لذلك فانه لن يضيف اى مصداقية على القوائم المالية عن طريق أداء عملية المراجعة.
- لم يكن قادرا على الحصول على دليل إثبات كافي على ضوئه يمكن أن يتأسس رأيه ، وتنشا تلك الحالة عندما يكون هناك قيود تضعها الإدارة على عملية المراجعة أو بسبب ظروف عملية المراجعة ذاتها . وقد لا يقوم المراجع . بالامتناع عن إبداء رأيه عندما يعتقد بان هناك خروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية . يوضح الشكل رقم (8/3) الأنواع الأساسية للتقارير التى يصدرها المراجع .

3/8 تقرير المراجعة المعياري غير المتحفظ الذي يتضمن صيغة أو فقرة ايضاحيه
Standard Unqalified Audit Report with Explanatory anguoge

عندما يتم أداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وعندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يمكن ان يؤكد المراجع علي أمور معينة بخصوص المنشأة ، ألا أنه توجد عديد من الظروف التي قد تستلزم أن يقوم المراجع بإضافة فقرة أيضاحيه علي تقرير المراجعة علي النحو التالي : -

1- تأسيس المراجع راية علي الأقل في جزء من علي تقرير مراجع آخر .
2- موافقة المراجع علي قرار الإدارة بعدم اتباع المبادئ المحاسبية المقررة .
3- وجود شكك مادي بخصوص مقدرة المنشأة علي الاستمرار في نشاطها .
4- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات عند إعداد القوائم المالية .

5- رغبة المراجع في التأكيد علي أمر معين بخصوص المنشأة أو القوائم المالية في التقرير.

شكل رقم (8/3)

ملخص انواع التقارير

انواع الراى	رقم الشكل التوضيحي	المغزى الأساسي
راى غير متحفظ تقرير نموذجى	شكل رقم (8/2)	يذكر المراجع إن عملية المراجعة قد اديت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وان القوائم المالية تعبر بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
صيغة إيضاحية أو فقرة مضافة إلى التقرير النموذجي غير المتحفظ .	شكل رقم --،--،--،--	يذكر المراجع إن عملية المراجعة قد اديت طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وان القوائم المالية تعبر بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،الا انه يؤكد على نقطة أخرى على سبيل المثال وجود شك مادي عن مقدرة الشركة عن الاستمرار في مزاولة نشاطها .
راى متحفظ	شكل رقم --،--	يذكر المراجع انه باستثناء ـ او فيما عدا ـ الإشارة المرتبطة بعدم قدره المراجع على جمع أدلة إثبات كافية أو فشل العميل في اتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فان المراجع يعتقد إن القوائم المالية تعرض بعدالة .
راى عكسى	شكل رقم --	يذكر المراجع إن القوائم المالية لا تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
الامتناع عن إبداء الراى	شكل رقم -- ، --	لا يعبر المراجع عن رأيه على القوائم المالية.

يوضح الجدول رقم (8/4) عدد المرات التي يقوم خلالها المراجعون بإصدار تقرير يتضمن صيغة أو فقرة إيضاحية .

شكل رقم (8/4)

مدى تكرار التقارير التي تصدر بصيغة أيضاحية

في إحدى الدراسات المسحية لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكي لعدد 600 تقرير مراجعة سنوية لعينة مختارة من الشركات الصناعية والتجارية والتي تتراوح نهاية فتراتها السنوية في 1194/2/22 و 1995/2/22 تبين ان عدد التقارير التي لها فقره ايضاحيه ما يلي : -

	عدد التقارير	
	سنه 94	سنة 93
-الإشارة إلي تقرير مراجعين آخرين	19	22
- الاستمرارية	4	8
- نقص الثبات	431	417

1/3/8 رأى يتأسس جزئيا علي تقرير مراجع آخر

Opinion Partly Based on Another Auditor,s Report

بصفة عامة تتكون الشركات الضخمة من أقسام وشركات تابعة كائنة في عديد من الأجزاء المختلفة من البلد أو العالم ، ولعديد من الأسباب فإن احد أو عديد من الشركات التابعة أو الأقسام قد يكون له مراجعين مختلفين ، وحتى يكون المراجع قادرا علي التقرير عن قوائم شركة مدمجة فإن يجب أن يحدد أنه قادرا علي أن يكون المراجع الرئيسي **Principle Auditor** ويعرف بأنه ذلك المراجع الذي يقوم بإعداد تقرير عن القوائم المالية لشركة مدمجة أو موحدة عندما يقوم بمراجعة جزء فقط من المنشأة ، وحتى يصبح مراجعا

رئيسيا فإنه يجب أن يقوم بدراسة (من بين عده أمور) الأهمية النسبية لجزء من القوائم المالية الذي يقوم بمراجعته بالمقارنة بالجزء الأخر الذي يقوم المراجعون الآخرون بمراجعته ومعرفته بكامل القوائم المالية وأهمية المكونات التي قام بمراجعتها بالارتباط بكافة المكونات . ويجب أن يقوم المراجع الرئيسي (1) بالاستفسار عن سمعة المراجع الآخر ، (2) الحصول علي إيضاح من المراجع الآخر بإنه يعتبر مستقلا ، (3) أن يتأكد من أن المراجع الآخر يعرف ان الشركة محل مراجعته تعتبر احد مكونات الشركة ، واذا كان ملائما فإنه يجب أن يكون ملما بكافة معايير المراجعة أو متطلبات هيئة تداول تنظيم الأوراق المالية . وقد يشير تقرير المراجع الرئيسي الي عمل المراجع الأخر الا أن ذلك ليس مطلوبا . يحدد الشكل رقم (8/5) القرارات الأساسية التي يجب أن يتخذها المراجع الرئيسي عند إعداد التقرير .

عدم قيام المراجع الرئيسي بعمل أي إشارة إلي المراجع الأخر

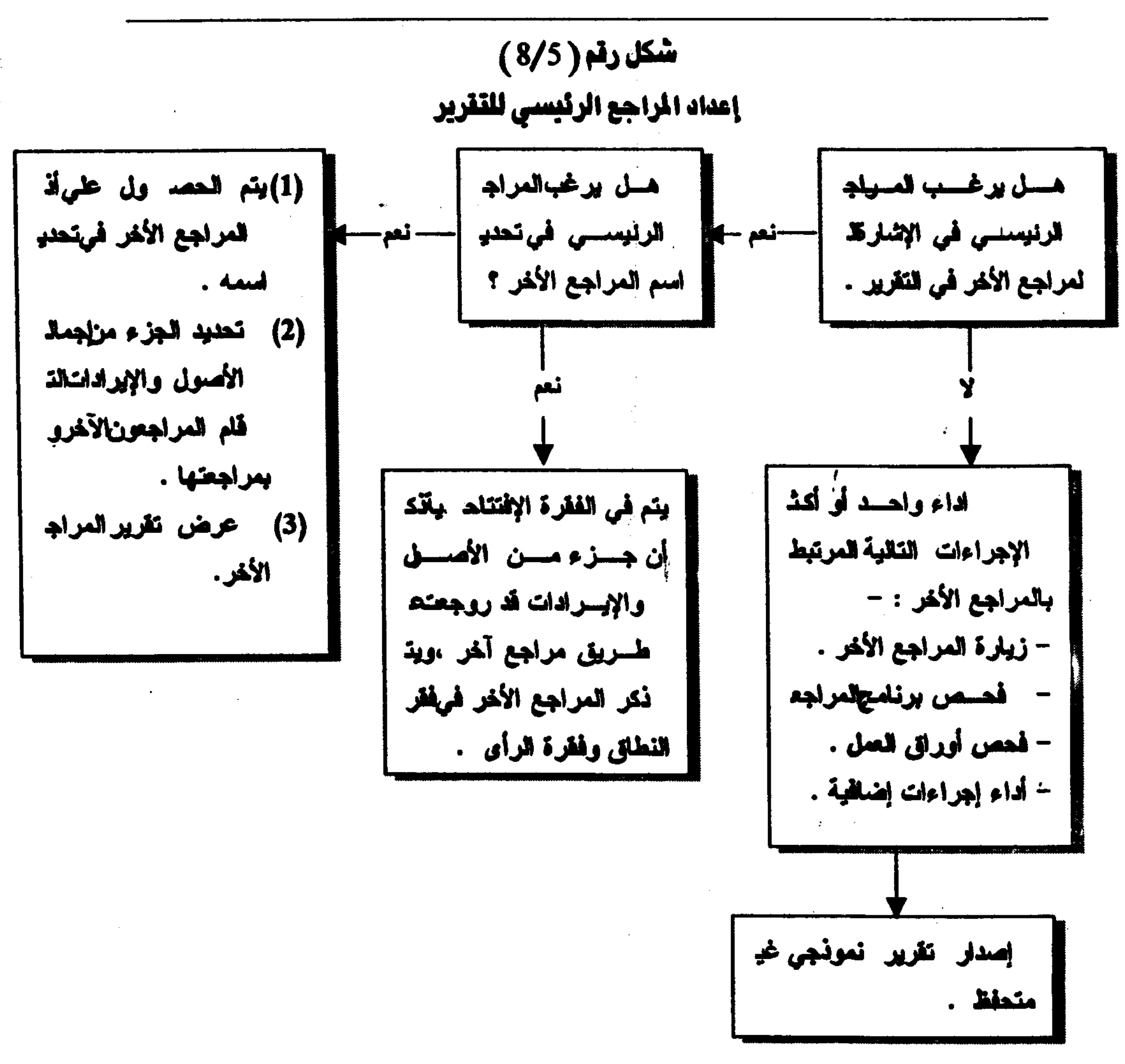
قد يقبل المراجع الرئيسي المسئولية عن عمل المراجع الأخر ويقوم بإصدار تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ لا يتضمن أي إشارة للمراجع الأخر . في ظل ذلك الموقف يجب أن يقوم المراجع الرئيسي بأداء واحد لو أكثر عن الإجراءات التالية :

1- زيارة المراجع .
2- فحص برنامج المراجعة .
3- فحص أوراق عمل المراجعة .
4- أداء إجراءات مراجعة إضافية .

وقد يكون المراجع راغبا في قبول مسئوليته كمراجع رئيسي بناء علي طلب العميل عندما ما يكون المراجع الأخر شركة شقيقة أو بالارتباط بالمراجع الرئيسي أو عندما يكون جزء من إجمالي القوائم المالية التي تم مراجعة عن طريق المراجع الأخر غير جوهري بالارتباط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة .

شكل رقم (8/5)

إعداد المراجع الرئيسي للتقرير



قيام المراجع الرئيسي بعمل إشارة الي المراجع الأخر في التقرير

قد يصدر المراجع الرئيسي تقريرا يشير فيه إلي أقتسام المسئولية مع المراجع الاخر ، مثل ذلك التقرير يشار أليه بتعبير رأي مشارك Shared Opinion ، ويتم إصدارة عندما يكون فحص عمل المراجع الأخر أمرا غير عمليا أو عندما يكون ذلك الجزء من القوائم المالية الذي تم مراجعته عن طريق المراجع الآخر غير جوهريا بالإرتباط بالقوائم المالية التى تمت مراجعتها عن طريق المراجع الرئيسي . ويجب أن يشير التقرير في الفقرة الإيضاحية علي النسب المئوية لإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات التي تم مراجعتها عن طريق المراجع الأخر وتحديد جزء المسئولية التي يقع عليه . ويجب ان يتم تعديل فقرة النطاق وفقرة الرأي لتحديد تقرير المراجع الآخر ، يوضح الشكل رقم (8/6) مثالا علي ذلك .

وعند تحديد اسم المراجع الأخر ، فإن المراجع الرئيسي يجب أن يحصل علي اذن من المراجع الأخر ، كما يجب أن يحدد ذلك الجزء من إجمالي الأصول والإيرادات التي يراجعها المراجع الأخر ويتم عرض تقرير المراجع الأخر .

وعندما يكون تقرير المراجع الأخر أى شيء أخر بخلاف تقرير المراجع النموذجي غير المتحفظ فإن المراجع الرئيسي يجب أن يقوم بتقييم الأهمية النسبية لذلك الأمر الذي سبب ذلك الرأي من أجل تحديد التقرير الملائم الذي بتعيين إصداره ، وقد يؤدي أو لا يؤدي إصدار الرأي المتحفظ لشركة تابعة إلي إصدار رأي متحفظ في تقرير المراجعة عن الشركة الموحدة .

شكل رقم (8/6)
إشارة المراجع الرئيسي للمراجع الأخر

تقرير المراجع المستقل

إلي حملة الأسهم لشركة ----- .

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية الموحدة لشركة ----- في 31 ديسمبر عام ---- - وعام ---- والقوائم الموحدة المرتبطة (قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) للسنوات المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم مسئولية إدارة الشركة ، ومسئوليتنا تتمثل في التعبير عن الرأي علي تلك القوائم المالية تأسيسا علي مراجعتنا . لم نقم بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة ---- المملوكة بالكامل للشركة والتي تعكس قوائمها إجمالي أصول بمبلغ ---- جنيه و ----- جنيه في 31 ديسمبر عامي ----- ، ---- علي التوالي وإجمالي إيرادات بمبلغ ----- ، ----- عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ ، وقد تمت مراجعة تلك القوائم عن طريق مراجعين آخرين والذين قدم تقريرهم إلينا ، ان راينا يتأسس فقط علي تقارير المراجعين الآخرين .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكيد معقول عما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري . تتضمن عملية المراجعة الفحص علي اساس اختياري لأدلة الإثبات المؤيدة للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن ايضا عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي تم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . ونعتقد أن مراجعتنا وتقرير المراجعين الآخرين يوفر أساس معقول لإبداء رأينا .

في رأينا تأسيسا علي مراجعتنا وعلي تقرير المراجعين الآخرين فإن القوائم المالية المشار أليها بأعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للشركة في 31ديسمبر عامي ---- ، ---- ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

2/3/8 عدم الاتفاق مع مبادئ المحاسبة المقررة

Non Canformity with Promullgated Accounting Principles

عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية للعميل تتفق مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها يكون مطلوبا من المراجع طبقا للقاعدة رقم 203 من آداب السلوك المهني أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادى المحاسبية المقررة عن طريق الجهات التي يحددها مجلس المحاسبة القانونيين الأمريكي ، تلك الجهات هي مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الحكومية . وعندما لا تتطابق تلك القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب علي المراجع أن يصدر بوجه عام تقرير متحفظا أو رايا عكسيا ، ومع ذلك فإذا ما كانت مبادي المحاسبة المتعارف عليها المنشورة عن طريق أحد تلك التنظيمات المهنية يمكن أن تجعل القوائم المالية مضللة ، يمكن أن يصدر المراجع رايا غير متحفظا مع فقرة توضيحية ، ونادرا ما تحدث تلك الظروف ألا أنه إذا حدثت يتعين علي المراجع أن يبرر عدم التزام الشركة بتلك المبادى المقررة . وقد تنشأ مثل تلك المواقف بسبب مرور مرحلة انتقالية لصدور تشريع معين أو بسبب تطوير نوع جديد من الأعمال لم يتم دراسته بعد عن طريق نشرات المعايير المحاسبة .

وعندما يتم إصدار رايا غير متحفظا علي قوائم غير متطابقة مع مبادى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، فإن المراجع بحث ان يضيف فقرة منفصلة قبل فقرة الرأى تصف عملية الخروج وتحديد اثارها التقريبية ، كما يجب ان تشرح الفقرة أيضا إذا كان ذلك ممكنا عمليا – أى أسباب توضح لماذا يكمن أن يؤدى الإتساق مع المبادى المحاسبية إلي وجود قوائم مضللة .

وللشرح عندما يصدر العميل اسهم عادية جديدة لمبادلة قرض قائم فإن تقرير المراجع يتضمن فقرة تكون ما بين فقرة النطاق وفقرة الرأي مماثلة لتلك الموضحة في الشكل رقم (8/7) ، في تلك الحالة فإن الإيضاح المشار أليه في التقرير يشير إلي أن الشروط والظروف الخاصة بإصدار اسهم ملكية جديدة تعتبر جوهرية ومماثلة لاستثمارات القرض علي أساس كل من الأعمال المستمرة للشركة أو في ظل التصفية ، وأنه في رأي الإدارة أنها لم يتحقق لها أي مكاسب نتيجة عملية التبادل .

شكل رقم (8/7)

تقرير أو رأي غير متحفظ

نتيجة عدم الاتفاق مع مبادئ المحاسبة المقررة

(نفس الفقرتين الأولي والثانية الموجودة في تقرير المراجعة النموذجي)

في أكتوبر عام ---- استنفذت الشركة مقدار جوهري عن القرض عن طريق تبادل مباشر لاسهم ملكية جديدة . يتطلب تطبيق الرأي رقم (26) من مجلس المبادي المحاسبية علي هذا التبادل ان يتم الاعتراف بعلاوة القرض المستنفذة من خلال القيمة الحالية للاستثمارات في الأوراق المالية الجديدة كمكاسب في الفترة التي حدث فيها ذلك الاستنفاذ . وقد لا يكون من الممكن عمليا أن يتم تحديد القيمة الحالية للأوراق المالية الجديدة المصدرة ، مثل تلك القيمة تبلغ علي الأقل 2 مليون دولار أقل من القيمة الاسمية للقرض المستنفد ومن رأي الإدارة والذي يتفق معه لم يتحقق أي كسب حدث نتيجة عملية التبادل هذه (التوضيح رقم 6) ولذلك ليس هناك اعتراف بعلاوة القرض هذه المستنفذة خلال القيمة الحالية للأوراق المالية الجديدة في تلك القوائم المالية .

(يتم كتابة فقرة الرأى كما في التقرير النموذجى) .

3/3/8 وجود شك مادى حول قدرة المنشأة علي الأستمرار في مزاولة نشاطها

Substantial Doubt About an Entity's Ability to Continue as a Going Concern

تتطلب معايير المراجعة من المراجع ان يتوصل إلي نتيجة في كل عملية مراجعة تتعلق بما كان هناك شك عادى مرتبط بمقدرة المنشأة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها لفترة زمنية معقولة (بصفة عامة تصل إلي سنة واحدة بعد نهاية الفترة محل المراجعة) . في مثل تلك الحالات يجب علي المراجع أن يضيف فقرة توضحيه الي التقرير النموذجي غير المتخفظ . يوضح ذلك النموذج الشكل رقم (8/8) ، هذا ويمنع ايضاح معايير المراجعة رقم (77) القسم رقم (410) المراجعين من استخدام صيغة شرطية **conditional language** في الفقرة التوضحية للتقرير عن الاستمرارية . وكمثال لصياغة غير مقبولة " إذا ما استمرت الشركة في مزاولة نشاطها ستعاني من خسائر متكررة في التشغيل وسوف يستمر صافي رأس المال العامل بالسالب " .

وطبقا لمعايير المراجعة فإن استخدام الفقرة التوضيحية يعتبر كافيا لاعلام مستخدمي القوائم المالية بخصوص مظاهر عدم التأكد ، الا أن المراجع قد يختار أن يمتنع عن إبداء الرأي علي القوائم المالية . ومتي قام بذلك الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي) فإنه يتعين عليه أن بتقصى عن مشكلة الاستمرارية وأثارها الممكنة علي القوائم المالية في التقرير . ايضا يجب أن يفصح التقرير عن كافة الأسباب الجوهرية للامتناع عن إبداء الرأي علاوة علي ذلك فإذا ما كان أفصاح الإدارة غير كافيا تجاه مقدرة الشركة علي الاستمرارية لفترة زمنية معقولة فإن المراجع يجب أن يعامل مشكلة الإفصاح

غير الكافي علي أنها تمثل خروجا عن الألتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ويقوم بإصدار أما رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا .

شكل رقم (8/9)

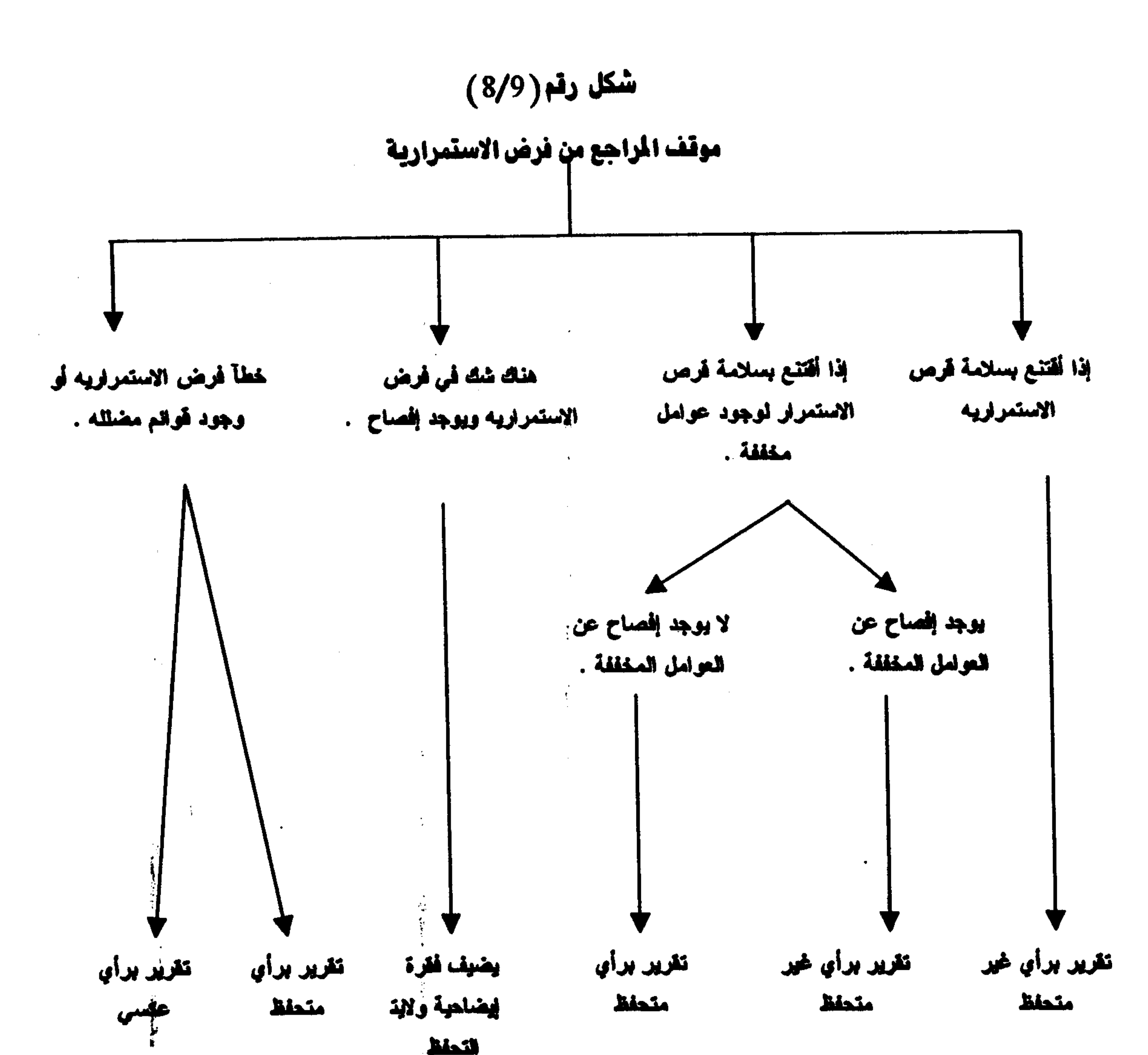
تقرير المراجع عند وجود شك مادي لمقدرة الشركة علي الأستمرارية

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة الموجودة في التقرير النموذجي) .

لقد تم إعداد القوائم المالية المرفقة باقتراض أن الشركة سوف تستمر في مزاولة نشاطها ، وكما تم مناقشته ------ في الإيضاح رقم -- المتمم للقوائم المالية ، فإن الشركة تعاني من خسائر متكررة في أعمالها ولديها عجز في رأس المال العامل الصافي والذي يشير ضمنا إلي وجود شك مادي عن مدي مقدرتها في الاستمرارية . وقد تم وصف خطط الإدارة تجاه تلك الأمور أيضا في الإيضاح رقم --- . ولم تتضمن القوائم المالية أيه تعديلات يمكن أن تنتج من ناتج مظاهر عدم التأكد هذه .

بصـــفة عامـــة يجـــب علي المراجع أن يضيف فقرة إيضاحية أيضا في تقريـــره ، عـــندما يكون هناك شك في استمرارية الشركة في أداء عملها في المســـتقبل القريب بشرط أن يتم الإفصاح الكافي عن الظروف التى أدت إلي هذا الشك ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية . وعموما يوضح شكل رقم (8/10) موقف المراجع عن فرص الاستمرارية .

شكل رقم (8/9)


موقف المراجع من فرض الاستمرارية
إذا أقتنع بسلامة فرض الاستمراريه
إذا أقتنع بسلامة فرض الاستمرار لوجود عوامل مخففة .
هناك شك في فرض الاستمراريه ويوجد إفصاح .
خطأ فرض الاستمراريه أو وجود قوائم مضلله .
يوجد إفصاح عن العوامل المخففة .
لا يوجد إفصاح عن العوامل المخففة .
تقرير برأي غير متحفظ
تقرير برأي غير متحفظ
تقرير برأي متحفظ
يضيف فقرة إيضاحية ولاية التحفظ
تقرير برأي متحفظ
تقرير برأي عكسي

4/3/8 التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية (الثبات)

Change in Application of Accounting Principles (In Consistency)

ينص المعيار الثانى من معايير إعداد التقرير أنه يتعين أن يتم تحديد الظروف التى فيها يلاحظ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة . بالإضافة لذلك تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن تكون التغيرات في المبادئ المحاسبية تغييرا في مبدأ للأفضل وأن يتم الإفصاح بشكل كافى عن طبيعة وأثر ذلك التغير . وإذا لم يتفق المراجع مع التغير فانه ينظر اليه أنه انتهاك لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويجب أن يتم إصدار رأيا متحفظا . ويتم النظر الى الأهمية النسبية للتغير من وجهة نظر السنة الحالية .

ويجب أن يكون المراجع قادرا علي تحديد التغيرات المحاسبية التي تؤثر علي الثبات . وقد حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (43) القسم رقم (420) التغيرات التالية التي تؤثر علي الثبات وتتطلب فقرة توضيحية إذا ما كانت القيم المرتبطة بالتغيرات جوهرية .

1- أحد التغيرات في تطبيق المبدأ المحاسبي . مثال ذلك تغير من تطبيق طريقة القسط الثابت إلي طريقه القسط المتناقص عند احتساب الإهلاك لكافة الأصول الثابتة .

2- أحد التغيرات في التقرير عن المنشأة ، علي سبيل المثال التغيرات في الشركات المتضمنة فى القوائم المالية الموحدة .

3- أى تصحيح لخطأ يتضمن مبادى محاسبية . علي سبيل المثال التغير من استخدام مبدأ محاسبى ليس الأفضل (علي سبيل المثال تقييم الأرض

بالقيمة السوقية) إلي أحد المبادي الذي يعتبر مقبولا ومتعارف عليه (علي سبيل المثال تقييم الأرض بتكلفتها التاريخية) .

4- أي تغـير فـي تطبيق مبدأ محاسبة يعتبر غير قابل لفصله أو عزله عن التغير في أحد التقريرات المحاسبية .

تحدد معايير المراجعة التغيرات التالية التي تؤثر علي قابلية القوائم المالية للمقارنه ولكنها لا تتطلب وضع فقرة توضيحية بخصوص الثبات : -

1- أي تغير في أحد التقديرات المحاسبية علي سبيل المثال العمر المفيد المقدر للأصل القابل للإهلاك .

2- أي تصحيح لخطأ لا يتضمن تصحيح لأحد المبادى المحاسبية - علي سبيل المثال الخطأ الحسابي .

3- أى تغير في تبويب أو أعاده تبويب داخل القوائم المالية لتقرير القابلية للمقارنة بين القوائم المالية .

4- أي تغير في المبادى المحاسبية المختارة بسبب طبيعة عمليات المنشأة محل التغيير .

5- أي تغيير ليس له آثر جوهري أثناء الفترة الحالية ، ولكن يتوقع أن يكون ذو آثر جوهرى أثناء الفتات الفترات الآجلة .

علي الرغم من أن تلك التغيرات الخمس تتطلب وجود فقره توضيحيه في تقرير المراجع . الا أنها يجب ان يتم الإفصاح عنها في القوائم الماليه . حيث أن الفشل في الإفصاح عنها علي وجه صحيح يتطلب أن يتعامل المراجع علي الأمر كأنه خروجا عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها .

وعندما يتفق المراجع مع التغير يتعين عليه أن يناقشه في فقره توضيحيه تلى فقره الرأي . ويجب ان توجه تلك الفقرة التوضيحية القاري ألي إيضاح يناقش باختصار ذلك التغير . يوضح الشكل رقم (8/10) نموذجا لذلك .

شكل رقم (8/10)

تقرير عن التغير في تطبيق المبادى المحاسبية

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

كما نوقش في الإيضاح رقم ---- المتممة للقوائم المالية ، فإن الشركة قامت بتغيير طريقه احتسابها للإهلاك في عام ----

تعتبر الفقرة التوضيحية مطلوبة في كافه التقارير طالما أن القوائم المالية محل الأعداد والتقرير تتضمن تغييرا .

ويجب علي المراجع أن يعبر عن أما رأيا متحفظا أو عكسيا عن القوائم المالية المتضمنة تغير في المبادى (1) عندما ما يكون المبدأ المحاسبي الجديد المختار ليس من مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، (2)وأن طريقه المحاسبة عن أثر التغير لا تتمشي أو تسير مع مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، (3)وأن الإدارة لم تقدم تبريرا عن التغير في المبدأ المحاسبي .

5/3/8 التأكيد علي أمر معين Emphasis of a matter

قد يؤكد المراجع علي أمر معين مرتبط بالمنشأة أو قوائمها المالية عن طريق أضافة فقرة للتأكيد **Emphasis paragraph** ، علي سبيل المثال قد يرغب المراجع في التأكيد علي أن المنشأة تعتبر أحد مكونات شركة ضخمة بمعني أن المنشأة لديها عمليات مالية جوهرية مع أطراف ذات علاقة أو بمعني

أن هناك حدث هام يؤثر علي المنشأة قد حدث في تاريخ لاحق لتاريخ نهاية السنة أو أن هناك أمرا محاسبيا بخلاف تلك الأمور المتضمنة يعتبر تغييرا محاسبيا أو بمثابة تغيرات في مبادى محاسبية تؤثر علي إمكانية المقارنة للقوائم المالية مع تلك القوائم المناظرة في السنة السابقة . وغالبا ما لا تكون فقرات التأكيد مطلوبة ، ويتم توفير الإفصاح الكافي عن تلك الأمور بشكل منفصل في إيضاح متمم للقوائم المالية ، حيث أن الغرض منها ليس في التحفظ بالتقرير ، فإن فقرة الرأي لا تذكر فقرة التأكيد ، فان أى عبارة تتضمن الشرح المتقدم يجب الا يتم استخدامها في فقرة الرأي بالارتباط مع فقرة التأكيد . يوضح الشكل رقم (8/11) مثالا عن فقرة تقرير مراجعة تؤكد علي وجود حدث جوهري .

شكل رقم (8/11)

تقرير للتأكيد علي أمر معين

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

كما نوقش في الإيضاح رقم ---- المتممة للقوائم المالية ، فإن الشركة قد ارتبطت باتفاق بيع أحد شركاتها التابعة ، والتي تمثل نسبة 14٪ من أصولها و 25٪ من إيراداتها .

كمـا يوضـح الشـكل رقم (8/12) ملخص بالظروف التي خلالها يتم استخدام فقرة توضيحية أو صيغة إيضاحية لتعديل تقرير المراجعة النموذجي غـير المتحفظ ، في عام 1990 قام مكتب KPMG بإعداد تقرير عن شركة الخطوط الجوية الأمريكية ، وقد تم إضافة فقرة للتأكيد علي الطرق المحاسبية المستخدمة عندما كانت الشركة تواجه الإفلاس .

4/8 الظروف التي تتطلب الخروج عن الرأي غير المتحفظ

Circumstances requiring a depoature form an unualified opinion

هـناك ثلاثة ظروف مختلفة تجعل المراجع يقوم بإصدار تقرير لا يتضمن رأياً غير متحفظاً .

1) تم إعداد القوائم المالية بشكل لا يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

2) وجود قيود موضوعة علي نطاق عملية المراجعة .

3) أن المراجع يفتقد الأستقلال .

وعـندما تكـون اثار الظروف المحددة في البند (1) ، (2) علي القوائم المالية جوهرية يتعين علي المراجع الا يصدر رأياً غير متحفظاً .

شكل رقم (8/12)

ملخص بالظروف التي خلالها يتم أضافه

فقرة توضيحية إلي تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

الظروف	التعديل
1- رأي يتأسس جزئياً علي تقرير مراجع أخر (رأي مشارك) .	تضاف جملة إلي الفقرة الافتتاحية تحدد الجزء من الأصل والإيرادات محل المراجعة عن طريق المراجع الأخر في فقرة النطاق وفقرة الرأي .
2-عدم الاتساق مع مبدأ محاسبي يوافق عليه المراجع .	إضافة فقرة قبل فقرة الرأي تصف الخروج وتذكر أن المراجع يتفق معه .
3- الاستمرارية .	إضافة فقرة قبل فقرة الرأي تصف عدم التأكد (الامتناع عن إبداء الرأي ممكناً)
4- التغير في تطبيق أحد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الثبات) .	أضافه فقرة بعد فقرة الرأي تصف هذا الأمر .
5- التأكيد علي أمر معين .	أضافة فقرة بعد فقرة الرأي تصف هذا الأمر .

وحيث أنه غالباً ما يطلب المستخدمون من الشركات توفير قوائم مصحوبه بتقرير يتضمن رأياً غير متحفظاً ، فإن المراجعين يعطون عملائهم الفرصة في اجراء تعديلات في القوائم وايضاحاتها بشكل يجعلها متطابقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها قبل أصدار تقرير المراجعة .

وعندما تتطلب الظروف تعديل أما فقرة النطاق أو فقرة الرأي يجب أن يوفر المراجع فقرة توضيحيه تسبق فقرة الرأي . حيث تنص الفقرة التوضيحية علي أسباب اجراء ذلك التعديل .

وفيما يلي سوف يتم مناقشة عملية إعداد التقرير أولاً عندما يتم إعداد القوائم المالية بالخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعندما يواجه المراجع قيود في النطاق . بعد ذلك يتم مناقشة أثار مظاهر عدم التأكد علي عملية إعداد تقرير المراجعة بسبب الانحرافات عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو قد بسبب قيود النطاق نتيجة مظاهر عدم التأكد . وأخيراً يتم مناقشة عملية إعداد تقرير المراجعة عندما يفتقد المراجع للحياد والاستقلال .

1/4/8 الانحراف الجوهري عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Material Deviation from GAAP

عندما تكون اثار التحريفات (سواء الفردية أو المتجمعة) في القوائم المالية من الأهمية للدرجة التي تجعل عرض القوائم المالية غير عادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب أن يصدر المراجع رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً في ضوء الإعتماد على الأهمية النسبية للتحريف .

تحدد درجة الأهمية النسبية اذن نوع التقرير الذي سوف يصدره المراجع ، علي سبيل المثال إذا ما قامت المنشأة بتحميل بند مثل الأصلاح صمن

المصروف في قائمة الدخل بدلاً من رسملتة ،فإن ذلك المقدار لا يعتبر جوهرياً ومن ثم يمكن أن يتضمن التقرير رأياً غير متحفظاً .

عـند تقرير ما اذا كانت اثار الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تعتبر جوهرية بشكل كافي بحيث يتطلب الأمر إصدار أما رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً فإن احد العوامل التي يجب دراستها أخذها في الحسبان هي المقدار النقدي النسبي **dollar magnitude** لتلك الأثار ، ومع ذلك فإن مفهوم الأهمية النسبية **materiality** ولا يعتمد كليه علي الحجم النسبي **relative size** ، حيث تتضمن الأهمية النسبية كلا من احكام كمية أو نوعية . وتعتبر جوهرية **Significance** أحد البنود بالنسبة للقوائم المالية أو درجة انتشار التحريف بالاضافة إلي اثر التحريف علي القوائم المالية كوحدة واحدة أيضاً عوامل يجب دراستها عند اتخاذ قرار بخصوص الأهمية النسبية .

فإذا ما كان للتحريف اثر غير جوهرى**immaterial effect** علي القوائم المالية ، من ثم ليس من الضرورى اجراء أي تعديل علي التقرير أما عندما يؤثر التحريف بشكل جوهرى علي القوائم المالية فإن المراجع يتعين عليه علي الأقل أن يقوم بتعديل التقرير عن طريق إصدار رأياً ينص علي أن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها باستثناء ذلك الأنحراف .

ويجب أن يتم ذكر الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها واثره علي القوائم المالية في فقرة يتم أضافتها بين فقرتي النطاق وفقرة الرأي يوضح الشكل رقم (8/13) نموذجاً لذلك . ويجب أن تشير فقرة الرأي الي العبارة التي تصف الانحراف عن تطبيق مبادىء المحاسبة المتعارف ، عليها ويجب أن تنص علي أنه باستثناء اثار ذلك الانحراف علي القوائم المالية فإن

تلــك القوائم قد تم عرضها بعدالة ، كما يجب أن تحدد الفقرة التي تصف أي خــروج عــن مــبادئ المحاسبة المتعارف عليها أثار كل خروج على القوائم المالية .

شكل رقم (8/13)

تقرير ذو رأي متحفظ بسبب وجود

انحراف جوهري عن مبادي المحاسبة المتعارف عليها

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

استبعدت الشركة من أصولها الثابتة والتزاماتها المرتبطة باحد القروض في الميزانية بعض التزامات عقود الأيجار والذي يجب في رأينا أن يتم رسملته من اجل الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . وإذا ما تم رسملة التزامات عقد التأجير هذا فإن الأصول الثابتة ستزيد بمقدار 38500ج و 42700ج ، كما تزيد كل من الفروض طويلة الأجل بمقدار 24300ج ، 25300ج، و والأرباح المخففة بمقدار 14500ج ، 17400ج في 31ديسمبر 1999 ، 2000 علي التوالي . وأضافة علي ذلك يتزايد صافي الدخل بمقدار 3400، 3100 كما سيزيد نصيب السهم من الأرباح بمقدار 0.16ج و 0.14ج علي التوالي عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ .

وفي راينا فيما عدا أثار عدم رسملة التزامات عقد التأجير كما سبق مناقشته في الفقرة السابقة ، فإن القوائم المالية المشار أليها بعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للشركة في 31ديسمبر عامي --- ، --- ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

أيضـا يعتـبر توفير افصاحات غير كافية خروجاً عن مبادئ المحاسبة المقـبولة والمـتعارف عليها ، وعندما تفتقد القوائم المالية الأفصاحات الكافية يجـب أن تحدد الفقرة الإضافية أيضاً أي إفصاحات تتطلبها مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها يكون قد تم استبعادها في القوائم المالية . وفي حالة إذا مـا لـم يضمن العميل قائمة التدفقات النقدية (وهي القائمة التي تستلزمها مـبادئ المحاسـبة المتعارف عليها) فإن المراجع يجب أن يعد فقرة إضافية تشـرح أن تلـك القائمة التي تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لم يتم تضـمينها ، حيـث لـيس مطلوبا من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية ويدخلها في تقريره .

وعـندما يكـون الانحـراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها جوهرياً للدرجـة التي من شأنها القاء ظلاً وتعتيما علي القوائم المالية ككل ، فإن المراجع يجـب أن يصـدر رأيـا عكسياً - ذلك الرأي الذي يقضي بإن القوائم المالية لا تعـرض بعدالـة المركـز المالـي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .كلما تضـمنت الاثـار الناتجة عن الانحرافات عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها مـبالغا ضـخمة وكلمـا زاد تأثـيرها علي مزيد من الحسابات ، كلما ارتفعت احتمالات ان يقوم المراجع بإصدار رأياً عكسياً .

وباختصـار عـندما تتضـمن القوائم المالية خروجاً عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها ويبرر المراجع أن ذلك الخروج يعتبر جوهرياً ، فأنه يتعين عليه اصـدار رأيـا متحفظاً ويحدد اثر التحريف علي القوائم المالية . وعندما تتضمن القوائـم المالـية خـروجاً جوهرياً هاماً ومؤثراً على مبادئ المحاسبة المتعارف للدرجـة التي من شأنها أن تصبح تلك القوائم المالية مضللة ككل أو عندما تنتشر تلـك الأنحرافات بشكل واسع علي مدي القوائم المالية فإن المراجع يجب أن يقوم بإصدار رأياً عكسياً يحدد فيه أثار ذلك الأنحراف علي القوائم المالية .

ولشرح الموقف الذي يتطلب إصدار رأياً عكسياً يفترض أن القوائم المالية لاحـد الشـركات تتضمن أنحرافات متعددة عن مبادىء المحاسبة المتعارف عليها وأن الحجم النقدي لآثار الانحرافات تعتبر جوهرية وتؤثرة بدرجة تكفي لان تجعل تلك القوائم المالية مضللة . وفي كلمات آخري فأن تلك الانحرافات تلقـي خلالهـا علـي عدالة القوائم المالية .فإن المراجع تصف فقرة تضيف الانحـرافات وتشير إلي ايضاح متمم يتضمن وصفا أضافيا للطرق المحاسبية المتضمنة . كما يجب إضافة فقرة إضافية تقرر عن الآثار النقدية للانحرافات عـن القوائـم المالـية . واخيراً فإن المراجع يحدد في فقرة الرأي أن القوائم المالـية لـم تعـرض بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . يوضح الشكل برقم (8/14) الرأي العكسي الذي يتعين إصدارة إذا ما قامت الشركة علـي سبيل المثال بتقييم اصولها الثابتة عن قيم مقومة ومثمنه بطريقة تخرج عـن مـبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وقد استنتج مراجع الشركة ان تلك الانحـرافات عـن مبادىء المحاسبة المقبولة تلقي الشك والظلال علي عدالة القوائم المالية .

2/4/8 قيود النطاق Scope Limitation

قد ينشأ قيد النطاق بسبب : -

1- رفض العميل السماح للمراجع تأدية اجراء معين يراه المراجع ضرورياً لاتمام عملية المراجعة .

2- وجـود ظـروف تجعـل عملية جمع أدله الإثبات الضرورية للمراجعة مستحيلة .

شكل رقم (8/14)
تقرير يتضمن رأيا عكسيا

(نفس الفقرات الأولي والثانية والثالثة من التقرير النموذجي) .

كما نوقش في الأيضاح رقم --- المتمم للقوائم المالية ، فإن الشركة قد حددت قيم أصولها الثابتة بقيم جارية قيمته مقدرة واحتسب الإهلاك علي أساس تلك القيم ، علاوة علي ذلك فإن الشركة لم توفر لأغراض حساب الدخل القابل للضريبة الاختلافات فيما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي الناشئ نتيجة تلك المعالجة ، وتتطلب مبادي المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أن يتم تحديد تلك الأصول الثابتة عند قيم لا تزيد عن تكلفتها ونخفض بالأهلاك تأسيسا علي مثل تلك القيم ، كما يجب أن يتم توفير ضرائب الدخل المؤجلة المرتبطة بذلك .

وبسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها حسب المحدد بعالية في 31 ديسمبر عامي ---، --- فإن المخزون قد تزايد بمقدار 38945ج و 22600ج بأدخال مصروفات صناعية إضافية للإهلاك بالزيادة عن تلك المحددة علي تكلفته ، كما أن الأصول الثابتة مطروحا منها مجمع أهلاكها قد حمل بالزيادة بمقدار 2880400 ، 2820600 كما أن ضرائب الدخل المؤجلة التي لم يتم تسجيلها بلغت 384800ج ، 3620600ج ، مما ترتب عليه زياده في الأرباح المحققة بمقدار 934545ج، 880800ج وأن الفائض محل التقييم 2785000ج، 2734000ج علي التوالي بالنسبة للسنوات المنتهية في ذلك التاريخ في 31 ديسمبر عامي ---، --- فإن تكلفة البضاعة المباعة قد تزايدت بمقدار 127445ج ، 117628ج علي التوالي بسبب ان محاسبة الإهلاك المشار أليها بعاليه وضرائب الدخل المؤجلة بمقدار 49237ج ، 42325ج لم يتم توفيرها مما ترتب عليه زياده في صافي الدخل بمقدار 38245ج، 33450 علي التوالي .

في رأينا أنه بسبب أثار الأمور التي تم مناقشتها في الفترة السابقة فإن القوائم المالية المشار أليها بعالية لا تعرض بعدالة طبقا لمبادي المحاسبة المقبولة المتعارف عليها المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عامي --- ، --- أو نتائج أعمالها أو تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ .

3- وجود ادله إثبات غير كافية .

أحيانا ما لا يرغب عملاء المراجعة في تحمل تكلفة قيام المراجع بأداء إجراءات مراجعة ضرورية لحسابات مثل حسابات المدينين والمخزون . درجة أو نطاق القيد ومقدرة المراجع علي استخدام طرق بديلة للحصول علي دليل إثبات المراجعة بالإضافة الي دور الإدارة في القيد يؤثر علي إذا ما كان المراجع يقوم بإصدار رايا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي ، بوجه عام عندما يفرض العميل قيود جوهريا على نطاق عملية المراجعة يكون مطلوبا من المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي . يلخص الشكل (8/15) اثار القيود المفروضة عن طريق العميل علي إعداد التقرير على عملية المراجعة .

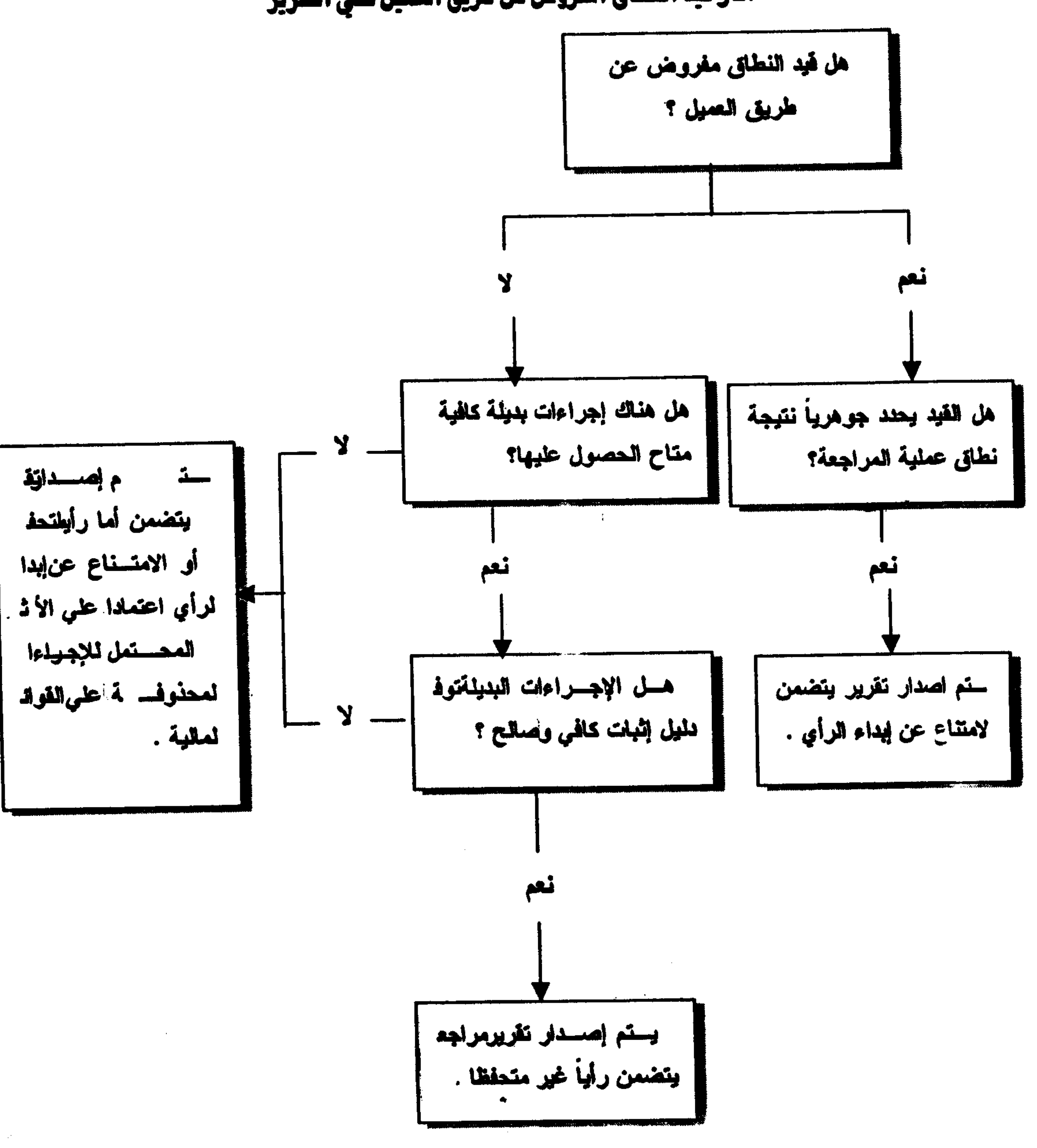
وعندما يرتبط المراجع بأداء عملية مراجعة بعد نهاية السنة المالية للعميل ، فإنه قد لا يكون قادرا علي أداء إجراءات مراجعة هامة علي سبيل المثال ملاحظة جرد العميل للمخزون . في ظل ذلك الموقف قد يستخدم المراجع إجراءات بديلة لتحديد ما إذا كانت تلك الحسابات قد تم تحديدها بشكل عادل ، فإذا ما ترتب علي تلك الإجراءات ادله إثبات مقنعة ، فإنه قد يصدر تقرير مراجعة نموذجي يتضمن رأيا غير متحفظا ، وإذا لم يكن المراجع قادرا علي الحصول علي ادله إثبات كافية عن طريق أداء الإجراءات البديلة فإنه يجب أن يتحفظ في فقرة النطاق وفي فقرة الرأي أو يمتنع عن إبداء الرأي اعتمادا علي طبيعة وحجم الآثار الممكنة للإجراءات المحذوفة علي القوائم المالية .

ان اتخاذ المراجع قرار إصدار تقرير يتضمن التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بسبب قيد النطاق يعتمد علي :-

1- أثر الأجراء المحذوف علي قدرة المراجع علي تكوين الرأي .
2- سبب القيد

شكل رقم (8/15)

اثار قيد النطاق المفروض عن طريق العميل علي التقرير



وســـوف يتأثر ذلك التقييم بطبيعة الحجم النقدي للآثار الممكنة للأمور محل التســـاؤل وجوهريتها علي القوائم المالية . وعندما ترتبط الآثار المحتملة بكثير مـــن بـــنود القوائم المالية فإن الجوهرية من المحتمل أن تزيد أكثر عندما يكون عـــدد محدود فقط من البنود هو المرتبط . في مثل تلك الحالات يجب أن يمتنع المـــراجع عـــن إبداء رأيه . فإذا ما نتج القيد من ظروف مفروضة عن طريق العميل وأن القيود كانت جوهرية فأن المراجع يجب أن يمتنع عن إبداء الرأي .

وعـــندما ينشأ الرأي المتحفظ من قيد علي نطاق عملية المراجعة أو عدم كفايـــة ادله الإثبات ، فإن المراجع يجب أن يصف الموقف في فقرة توضيحية تســـبق فقـــرة الرأي ويشير إلي ذلك القيد في كل من فقرتي النطاق والرأي ، ويفـــترض أن المـــراجع كـــان غير قادراً علي الحصول قوائم مالية مراجعة لشـــركة لديها استثمار يظهر في القوائم المالية لشركة تابعة وكان غير قادراً علـــي أداء إجـــراءات أخـــرى يمكـــن أن تجعله مقتنعاً بتلك القيمة المرتبطة بالاستثمار ، ففي مثل تلك الحالة سوف يقوم المراجع بتعديل فقرة النطاق كما يضـــيف فقرة أخرى تصف الإجراءات التي لم يتم أدائها والآثار النقدية علي القوائم ويتم التعبير عن رأي متحفظ كما هو مبين في الشكل رقم (8/15) ، حيـــث تذكـــر فقـــرة الرأي أن القوائم تعرض بعدالة فيما عدا الآثار الممكنة للـــتعديلات التـــي قـــد تعتبر ضرورية للمراجع بحيث تجعله قادراً علي أداء إجـــراءات المراجعة المحذوفة . والقول بأن القوائم المالية تعرض بعدالة تبعاً لإجراءات المراجعة المحذوفة لا يعتبر أمرا ملائماً .

وعـــند الامتـــناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد في النطاق ، فأن علي المراجع أن يعدل تقريره علي النحو التالي : -

1- تغيير صياغة الجملة الأولي وحذف الجملة الأخيرة من الفقرة الافتتاحية لتقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ .

2- حذف فقرة النطاق بسبب تضمين وصف لطبيعة عملية المراجعة التي تلقي الظلال علي الامتناع عن إبداء الرأي .

3- إضافة فقرة تحدد الأسباب الذي في ضوئها لم يلتزم المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

4- تعديل الرأي .

ولشرح قيد النطاق يفترض أن أحد الشركات لم تقم بأجراء الجرد المادي أو لم يكن لديها دليل إثبات علي تكلفة أصولها الثابتة قبل عام ---- ، في ظل تلك الظروف يمتنع المراجع عن إبداء الرأي كما هو موضح في الشكل رقم (8/16) .

شكل رقم (8/16)

تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي

بسبب وجود قيد في النطاق

تعاقدنا علي مراجعة الميزانية العمومية لشركة --- في 31 ديسمبر عامي---،--- والقوائم المرتبطة قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ ، تلك القوائم تعتبر مسئوليه إدارة الشركة .

(يجب أن يتم استبعاد الفقرة الثانية من تقرير المراجعة النموذجي) .

لم تقم الشركة بإجراء جرد مادي لمخزونها ، في عام --- أو عام --- ، وقد تم تحديده في القوائم المالية المرفقة بمبلغ 1358647ج في 31 ديسمبر عام ---، ومبلغ 1259732ج في 31 ديسمبر عام ---.علاوة علي ذلك ليس متاحا الحصول علي دليل إثبات يؤيد تكلفة الأصول الثابتة المقتناة قبل 31 ديسمبر عام --- . ولا

تسمح سجلات الشركة تطبيق أية إجراءات مراجعة بديلة أخري علي المخزون أو علي الأصول الثابتة .

وحيث أن المنشأة لم تقم بالجرد المادي للمخزون أواننا لم نستطيع تطبيق أية إجراءات مراجعة أخري حتي تقتنع بكميات المخزون وتكلفة الأصول الثابتة ، فأن نطاق عملنا كان غير كافيا لتمكيننا من أن نعبر عن رأينا ، ولذلك لن نقوم بالتعبير عن الرأي علي تلك القوائم المالية .

3/4/8 مظاهر عدم التأكد Uncertainties

يعتــبر الحدث الذي يتضمن عدم تأكد هو ذلك الذي يتوقع أن يتم حسمه عند تــاريخ مستقبلي ، عندما يتاح الحصول علي أدلة إثبات بشأن نتيجته وكأمثلة علي ذلــك الدعــاوي القضائية تحت التسوية والتزاماتها المرتبطة بمبالغ الضرائب ، ومظاهــر عــدم التأكد لا تقتصر فقط علي الالتزامات العرضية الطارئة الطارئة Contingencies التــي يغطيها معيار المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان المحاسبة عن الأمور الطارئة والالتزامات العرضية Accounting for Contingencies بالإضافة إلي الأمور المرتبطة بالتقديرات التي يغطيها إيضاح الموقف رقم 94-6 بعــنوان الأفصــاح عــن بعــض مظاهــر المخاطر وعدم التأكد الجوهرية Certain Significant Disclosure Risks and Uncertainties .

ويتطلب المعيار المحاسبي رقم (5) أن يتم تبويب الخسائر المحتملة الناتجة عن مظاهر عدم التأأكد علي أنها خسائر محتملة أو ممكنة بشكل مقبول أو بعيدة Reasonable Possible and Remote Probable تتطلب المحاسبة السليمة لتلك الخسائر المحتملة وجود التزام مستحق Accrual ، إذا ما أمكن تقدير القيمة بشكل معتدل والإفصاح عنها كالتزام مستحق يجب أن يتم

الإفصاح عن عدم التأكد الذي يتضمن الخسارة الممكنة بشكل معتدل في إيضاح متمم مع تقدير لتلك القيمة . أما عدم التأكد التي تتضمن احتمال بعيد للخسارة فإنه لا يتطلب إقرار أي تعديل أو أي إفصاح .

الدليل الحاسم الذي يتعلق بالناتج النهائي في وجوده لمظاهر عدم التأكد لا يمكن أن يتوقع وجود عند زمن عملية المراجعة بسبب أن الناتج ودليل الإثبات المرتبط يحدث في المستقبل تأسيسا علي تحليل الإدارة للظروف القائمة ، لذا فأن الإدارة تعتبر مسئولة عن تقدير آثر الأحداث المستقبلة علي القوائم المالية أو تحديد الإفصاح عن التقدير المعقول لا يمكن أن يتم عمله ، ويجب أن تقوم الإدارة بعد ذلك بعمل الأفصاحات المطلوبة علي القوائم المالية طبقا لمبادى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

يجب أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان دليل الإثبات كافياً لتأكيد ودعم تحليل الإدارة ، غياب المعلومات الخاصة بنتائج عدم التأكد لا تؤدي بالضرورة الى أن يتوصل المراجع إلي نتيجة مؤداها أن دليل الإثبات المؤيد لتأكيد الإدارة ليس كافياً .

تتأسس الأحكام الخاصة بكفاية دليل الإثبات علي الدليل المتاح لذلك الغرض ، وبعد دراسة الظروف القائمة والدليل المتاح الحصول عليه إذا ما توصل المراجع لنتيجة مؤداها أن دليل الإثبات الكاف يدعم تأكيدات الإدارة بخصوص طبيعة الأمر المتضمن عدم التأكد وعرض والإفصاح عنه في القوائم المالية فعادة ما يكون إصدار تقرير يتضمن رأيا غير متحفظا هو التقرير الملائم .

أما إذا لم يكن المراجع قادرا علي الحصول علي دليل إثبات كاف لتدعيم تأكيدات الإدارة بخصوص طبيعة عدم التأكد وعرض أو الإفصاح عنه في

القوائم المالية فأن المراجع يجب أن يدرس الحاجة إلي إصدار رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء رأيه بسبب وجود قيد في النطاق . أما إذا كان هناك دليل إثبات كافي مرتبط بعدم التأكد الا أنه غير ممكن الحصول عليه للمراجع لأسباب معينة مثل سياسات حفظ سجل الإدارة أو بسبب وجود قيد مفروض عن طريق الإدارة . فإن العوامل التي سبق مناقشتها تطبق في تقرير ما إذا كان يتم التحفظ في إبداء الرأي أو يتم الامتناع عن إبداء الرأي .

وقد يتوصل المراجع لنتيجة تفيد أن القوائم المالية قد حرفت جوهريا بسبب الخروج عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها نتيجة آثار مظاهر عدم التأكد ، مثل ذلك الخروج قد يتم أحداثه عن طريق الإفصاح غير الكافي بخصوص عدم التأكد ، أو استخدام مبادىء محاسبة غير صحيحة أو استخدام تقديرات محاسبية غير معقولة ، في مثل تلك المواقف والظروف يجب أن يعبر المراجع عن رأي متحفظ أو قد يصدر رأيا عكسيا . ويتم تطبيق ذات العوامل السابق مناقشتها عند تقرير ما إذا كان يتم إصدار رأيا متحفظا أو الإمتناع عن أبدا الرأي .

نقص المراجع للاستقلال Auditor lacks independence

يتطلب المعيار الثاني من معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أن يحافظ المراجع علي الاستقلال في اتجاهه الذهني في كافة الأمور المرتبطة بمهمه المراجعة . حيث يجب أن يستخدم المراجع الحكم المهني تأسيسا علي دليل اداب السلوك المهني والظروف المحيطة لتحديد ما إذا كان المراجع مستقلا أم لا ، حيث لا يمكن للمراجع الذي ينقصه الاستقلال أن يقوم بأداء أي إجراءات مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها . لذلك

السبب لا يمكن لأي مراجع ينقصه الاستقلال أن يصف أي إجراءات يقوم بأداتها ، وعلاوة علي ذلك فأن المراجع قد لا يقدم الأسباب الخاصة بافتقاده الاستقلال . حيث أن مثل تلك التفسيرات قد لا يخفض أو لا تخفف من نقص الاستقلال من وجهة نظر القارئ أو المستخدم . ويمكن للمراجع الذي لا يعتبر مستقلا عن العميل أن يمتنع عن إبداء الرأي مثل ما هو مشار اليه في الشكل رقم (8/17) حيث لن يتضمن التقرير عنوان له .

شكل رقم (8/17)

الامتناع عن إبدا الرأي بسبب نقص المراجع الاستقلال

لم تكن مستقلين تجاه العميل محل المراجعة (اسم الشركة) . وبالتالي فأننا لم تقم بمراجعة المرزانية العمومية المرفقة للشركة في 31 ديسمبر عام ---- وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية المنتهية في ذلك التاريخ ، وتأسيساً علي ذلك فأننا لم نقم بالتعبير عن راينا عليها .

ويعـــرض الشكل رقم (8/18) ملخص للانواع الرئيسية لعملية الخروج عن التقرير النموذجي الذي يتضمن رأيا غير متحفظا ، والظروف التي تساهم فـــي إصدار التقارير المرتبطة والتعديلات التي يجب أن يقوم بعملها المراجع عليها.

شكل رقم (8/18)

ملخص لمظاهر الخروج عن الرأي غير المتحفظ

	التعديل
1-الرأي المتحفظ	
- انحراف جوهري عن مباديء المحاسبة المتعارف عليها .	- أضافه فقرة قبل فقرة الرأي تصف الانحراف وأثرة علي القوائم المالية . - تعديل الرأي بإضافة كلمة باستثناء .
- الإفصاح غير الكافي .	- أضافه فقرة توفر الإفصاح المحذوف قبل فقرة الرأي وتعديل الرأي بكلمة باستثناء . -عندما يتم حذف قائمة التدفقات النقدية يتم الإشارة إلي أنها قد حذفت ولكن لا يتم الإشارة إلي عرض القائمة في التقرير .
- قيد في النطاق – أهمية الإجراءات المحذوفة المرتبطة بعد محدد لبنود القوائم المالية .	- الإشارة الي قيد النطاق في فقرة النطاق - إضافة فقرة تشرح أثر القيد علي القوائم المالية قبل الرأي . - يذكر كلمة باستثناء الآثار في فقرة الرأي.
2-الرأي العكسي	
الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل يضفي ظلالا على القوائم المالية .	-يتم أضافه فقرة تصف الخروج عن مباديء المحاسبة المتعارف عليها . - يتم أضافة فقرة أخري تشرح الأثر علي القوائم المالية قبل فقرة الرأي . - يذكر أن القوائم لا تعبر بعدالة في فقرة الرأي .

3-الأمتناع عن أبدا الرأي .	
- قيد النطاق ويكون منتشرا للدرجة التي معها لا يمكن ان يكون المراجع رأيه .	- تعديـل الجملــة الأولي وحذف الجملة الأخيرة في الفقرة الأفتتاحية. - استبعاد فقرة النطاق. - ادخال فقرة تصف القيد قبل فقرة الرأي. -تعديـل الرأي للإشارة إلي الامتناع عن أبداء الرأي .
- نقص الحياد .	-استخدام تقرير من فقرة واحدة للإشارة إلي الأمتناع عن إبداء الرأي .

5/8 الآراء المجزآه و مسئوليات المراجع عن التقرير عن المعلومات القطاعية أو المعلومات المصاحبة للقوائم المالية المراجعة أو المعلومات المالية المعدة للاستخدام في بلدان أخرى

1/5/8 الأراء المجزآه Piecemeal Opinions

كافة التقارير التى سبق مناقشتها في ذلك الفصل تعبر عن راى عن القوائم المالــية كوحدة واحدة أو قد يتم امتناع المراجع عن إبداء رأيه عنها كلها . على النقيض من ذلك يعبر الرأي المجزأ **Piecemeal Opinion** عن راى عن جزء معيــن أو اجزاء معينة من القوائم المالية مثال حسابات معينة . وينص إيضاح معايير المراجعة رقم (58) القسم رقم (58) على إن المراجع يجب الا يعبر عن راى مجــزأ عــندما يتضمن تقرير المراجعة رايا عكسيا أو الامتناع عن إبداء الراى على القوائم كوحدة واحدة ، حيث إن إصدار راى مجزآ في تلك المواقف يعتبر امر محظورا بسبب إن التعبير عن راى عن بنود محددة قد يضفى الظلال عــن الــرأي . العكســي أو الامتناع عن إبداء الرأي ، ويوفر إيضاح معايير

المراجعة رقم (62) القسم رقم (623) معايير لابداء الراى عن بنود و حسابات أو بنود محددة في القوائم المالية عندما لا يتم إصدار تقريرا يتضمن رأيا عكسيا أو الامتناع عن إبداء الراى .

2/5/8 تعديلات متعددة على التقرير

Multipli modifications to the report

إذا مـــا حـــدد المراجع اكثر من ظرف واحد يستلزم خلاله إن يتم تعديل تقرير المراجعة ، فان كل تعديل يجب إن يتم ذكره في التقرير . عندما لا يتم عرض القوائم بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها و إن المراجع يجب إن يقوم باصدار أما تقرير يتضمن رايا متحفظا أو رايا عكسيا اعتمادا على الأثر المتجمع للظروف المختلفة على القوائم المالية . فإذا كانت تلـــك الأمور قائمة فإن الأمر يستلزم أن يتم إضافة فقرة توضيحية و إن يتم تحديد تلك الأمور الأخرى التي تتضمن قيود النطاق أو الانحراف عن مبادئ المحاســبة المتعارف عليها ، من ثم يتعين إن يتم تعديل التقرير ليأخذ كل بند من تلك البنود .

وقـــد يترتـــب على الفشل في توفير الإفصاح الكافي إلى تعديلين أو اكثر ، علـــى ســـبيل المثال عندما يفشل عميل المراجعة في الإفصاح عن وجود شك مادي عما اذا كانت المنشأة مستمرة في مزاولة نشاطها ، فان المراجع يجب إن يقوم بالا فصاح عن ذلك الأمر و في نفس الوقت يقوم بإصدار رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا بسبب نقص الإفصاح . وبالمثل قد يرغب المراجع فى التأكيد على آمـــر معين مثل الحقيقة الخاصة بان الشركة تعتبر شركة تابعة مملوكة بالكامل عن طريق إضافة فقرة توضيحية عند إصدار الرأي المتحفظ أو الرأي العكسي

أيضا فان إجراء تعديلات متعددة تعتبر مطلوبة عندما تقوم المنشاة بالتغيير في مبادئها المحاسبية الا أن وجود ظروف أخرى مثل الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تستلزم إصدار الرأي المتحفظ .

وعندما لا يكتشف أحد المراجعين الذي ينقصه الاستقلال الانحرافات عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فانه يجب إن يضمنها في تقرير يتضمن امتناعه عن إبداء الرأي . ومع ذلك فعندما يتم وضع قيد نطاق على عملية المراجعة و إن المراجع ينقصه الاستقلال فقد يقرر المراجع فقط عن نقص الاستقلال .

3/5/8 التقرير عن المعلومات القطاعية

porting on segment information

أن المعلومات القطاعية هي أحد الأفصاحات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . و تتمثل المعلومات القطاعية في بيانات خاصة بأعمال المنشاة في صناعات مختلفة أو عمليات أجنبية أو مبيعات التصدير أو مبيعات العملاء الرئيسيين . يوفر ايضاح معايير المراجعة رقم (21) القسم رقم (435) إرشادا عن مراجعة و التقرير عن المعلومات القطاعية ، و تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة سؤال الإدارة عديد من الأسئلة بخصوص طرق تحديد البيانات ، و أجراء اختبارات للنسب المئوية المحددة في ايضاح معايير المحاسبة المالية رقم (14) وفحص العلاقات بين البيانات في المعلومات القطاعية ، ومع ذلك بسبب إن المعلومات القطاعية تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية فان المراجع يتعين عليه تحديد ما اذا كان هناك تحريف جوهري أو هناك حذف قائم و التى ستؤدي إلى تقرير يتضمن رأيا متحفظا . فإذا لم يكن

المــراجع قادرا على تطبيق الإجراءات الضرورية فان التقرير يجب إن يعكس قيد في النطاق .

4/5/8 التقرير عن معلومات مرافقة للقوائم المالية المراجعة

Reporting on Information accompanying audited financial statements

هناك أنواع من المعلومات يمكن إن تصاحب القوائم المالية كمعلومات متممة – يتطلبها مجلس معايير المحاسبة المالية أو مجلس معايير المحاسبة الحكومية – هي المعلومات الأحرى في مستندات ترفق مع القوائم المالية المراجعة على سبيل المثال تلك المعلومات التي يتم تضمينها في التقارير السنوية أو معلومات أخرى يتم توفيرها عن طريق المراجع .

يتطلب المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير إن يقوم المراجع بالتقرير عن بعض المعلومات وإن يقوم بالإشارة إلى درجة المسئولية المرتبطة التي يأخذها على عاتقه ، ولذلك فان المراجع قد يضيف أما فقرة تصف الإجراءات المطبقة أو قد يضيف فقرة يمسع فيها عن إبداء رايه على المعلومات . ويتعين على المراجع الذي يقبل إن يأخذ المسئولية عن تلك المعلومات على عاتقه إن يضيف فقرة بعد فقرة الرأي مماثلة لتلك الفقرة التي يوضحها الشكل رقم (8/19) .

شكل رقم (8/19)

تقرير عن معلومات أخرى يتحمل المراجع مسئوليته

تم إجراء فحصنا لأغراض تكوين الرأي عن القوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة . المعلومات المتممة لتلك القوائم الموضحة في صفحات – ثم عرضها لأغراض التحليل الإضافي وهي ليست جزء مطلوب للقوائم المالية الأساسية . مثل تلك المعلومات تخضع لإجراءات المراجعة المطبقة عند فحص القوائم المالية الأساسية ، وفي رأينا إنها محددة بعدالة في كافة النواحي الهامة بالارتباط بالقوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة .

وعندما لا يقبل المراجع أي مسئولية عن تلك المعلومات الأخرى فانه يجب إن يقوم بإصدار تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء راية ، ويماثل ذلك التقرير النموذجي الموضح في الشكل رقم (8/20) .

شكل رقم (8/20)

تقرير عن المعلومات الأخرى التي يمتنع المراجع عن إبداء راية فيها

تم فحصنا لأغراض تكوين رأيا عن القوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة . تم عرض المعلومات الموضحة في صفحات – لأغراض التحليل الإضافي وهو جزءا غير مطلوبا للقوائم المالية الأساسية . مثل تلك المعلومات لا تخضع لإجراءات المراجعة المطبقة في فحص القوائم المالية الأساسية ، و تأسيسا على ذلك فإننا لن نقم بإبداء رأيا عليها .

1/4/5/8 المعلومات المتممة المطلوب

Required Supplementary Information

يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية من منشات معينة إن تفصح عن معلومات متممة محددة بالإضافة إلى القوائم المالية الرئيسية – على سبيل المثال فان مجلس معايير المحاسبة المالية قد يتطلب إن يتم الإفصاح عن معلومات اثر تغير الأسعار من عام 78إلى عام 86 وان يتم الاستمرار في الإفصاح عن احتياطيات البترول و الجاز و الاحتياطيات عن المعادن . وتقوم بعض المنشات بمثل ذلك الإفصاح اختياريا ، وتتمثل مسئوليات المراجع في ذلك النوع من الافصاحات طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (52) القسم رقم (558) فيما يلي :-

1. إن يتم الاستفسار من الإدارة عن الطرق المستخدمة لاعداد تلك المعلومات .
2. إن يتم مقارنة مدى اتساق تلك المعلومات المتممة و رد فعل الإدارة للاستفسارات و القوائم المالية المراجعة بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي تم جمعها عند أداء عملية المراجعة .
3. تطبيق أي إجراءات إضافية مقررة لذلك النوع من المعلومات المتممة .

يجب إن يذكر المراجع البيانات المتممة في تقرير المراجعة فقط إذا :

(1) تم حذف المعلومات المتممة المطلوبة .

(2) إن يتوصل المراجع لاستنتاج مؤداة إن قياس أو عرض المعلومات المتممة تخرج عن إرشادات مجلس معايير المحاسبة المالية .

(3) إن المراجع غير قادرا على إتمام الإجراءات المقررة . وبسبب إن تلك البيانات المتممة لا تعتبر جزءا من القوائم المالية الأساسية فان المراجع يجب ألا يعدل فقرتي النطاق والرأي إلا انه يتعين عليه إن يضيف فقرة توضيحية .

2/4/5/8 المعلومات الأخرى في مستندات متضمنة قوائم مالية مراجعة

Other information in documents containing audited financial Statements

حيث أن مسئولية المراجع لا تمتد على قوائم بخلاف القوائم المالية المحددة فـــي تقريـــر المراجعة ، فان المراجع ليس مسئولاً عن أداء أي إجراءات على المعلومـــات الأخرى المتضمنة في مستند تم إعداده عن طريق العميل **client-prepared document** ، على سبيل المثال التقرير السنوي للمنشاة المقدم إلى المساهمين و الذي يتضمن القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

ومع ذلك فان المراجع يجب إن يقوم بالاطلاع على المعلومات المتضمنة في المستند ودراسة ما إذا كان دقتها أو عرضها غير متسق بشكل جوهري مع عرض المعلومات في القوائم المالية أم لا . وعندما يتم توصل المراجع إلى نتيجة مؤداها إن هناك عدم اتساق جوهري ، على سبيل المثال في خطاب الرئيس فانه يجب إن يحدد اى بند في القوائم المالية أو التقرير أو خطاب الرئيس الذي يتطلب تعديل لتصحيح عدم الاتساق ، كما يجب على المنشاة إن تقوم بتعديل و تصحيح عدم الاتساق . وتحقيق كذلك يجب على المراجع إن يقوم بدراسه (1) تعديل التقرير ليتضمن فقرة توضيحية تصف عدم الاتساق الجوهري (2) الإحتفاظ بالتقرير ، (3) أو الإنسحاب من عملية التعاقد .

ومتى تم الالمام بوجود تحريف جوهري لا يعتبر عدم اتساق فان المراجع يجـــب إن يناقش الأمر مع العميل ، فإذا انتهى المراجع بنتيجة مؤداها وجود الحدف الصحيح فانه يجب إن يقترح إن يسترشد العميل برأي طرف خارجي مـــثل مستشـــاره القانوني ، فإذا ما تم تتبع الأمر بطريقه لا تصحح التحريف

الجوهــري فانــه يجب إن يدرس إعلام العميل كتابة عن مخاوفه بخصوص الــتحريف . كمــا يجــب إن يدرس المراجع أيضا الاسترشاد برأي محاميه القانوني .

3/4/5/8 معلومات أخرى مقدمه عن طريق المراجع
Other information provided by the auditor

في بعض عمليات المراجعة قد يتعاقد العميل مع المراجع لاعداد وتقديم معلومات بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية . قد تتضمن تلك المعلومات الإضافية تفاصيل أو تفسير للقيم التي تم التقرير عنها في القوائم المالية ، أو دمج معلومات أو بيانات تاريخية أو إحصائية ثم استخراجها من القوائم المالية الأساسية ، وقد يتم الحصول على بعض من تلك المعلومات من مصادر خارج النظام المحاسبي أو حتى من خارج المنشاة ذاتها . ويتم النظر إلى كافة تلك المعلومات على إنها متممة أو سيتم تضمينها في القوائم المالية الأساسية .

وعلى الرغم من إن المراجع قد يشارك في إعداد المعلومات المتممة بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية ، فان كل من تلك القوائم الأساسية و المعلومات المتممة تعتبر بمثابة إقرارات للإدارة **management's representations** ، ولا يكون على المراجع أية مسئولية عن تطبيق إجراءات مراجعة على معلومات بخلاف تلك المتضمنة في القوائم ، عموما يعرض الشكل رقم (8/21) ملخص للتقارير التي تغطى المعلومات الأخرى بخلاف تلك التي تتضمنها القوائم المالية الأساسية بالإضافة إلى القيام بوصف التعديلات التي يجب إجرائها على التقرير .

شكل رقم (8/21)

ملخص بالظروف الأخرى التي تؤثر

على تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

الموقف	التعديل
المعلومات القطاعية	
- قيد نطاق	- التعامل على انه قيد نطاق .
- انحــراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .	- الـتعامل على انه انحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
معلومات متممة تعتبر مطلوبة	
- معلومـــات أخـــرى في مستندات تتضمن قوائم مراجعة .	- بالنسبة لقيد النطاق أو الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يتم إضافة فقرة توضيحية .
- معلومات غير متسقة .	- يتم إضافة فقرة توضيحية تصف عدم الاتساق .
معلومات أخرى مقدمة عن طريق المراجع	
- يقبل المراجع المسئولية عنها .	- يــتم إضافة فقرة بعد فقرة الرأي تعبر عن الرأي على المعلومات.
- لا يقبل المراجع أية مسئولية عنها .	- يــتم إضـــافة فقــرة بعد فقرة الرأي تتضمن الامتناع عن إبداء الرأي على المعلومات .

5/4/5/8 التقرير عن قوائم مالية تم إعدادها لاستخدامها فى بلدان أخرى

Reporting on Financial Statements Prepared for use in Other Countries

علـــى الـــرغم مـــن أن المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية عادة ما يقومون بإعداد قوائم بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليه فـــي الولايـــات المتحدة الأمريكية إلا أنهم قد يعدون قوائم يستهدف أن تكون متسقة مع مبادئ محاسبية لبلد أخر يستخدم فيها تلك القوائم (على سبيل المثال قـــد ترغـــب المنشاة فى طرح راس مال في بلد أخر) ، يوفر إيضاح معايير المراجعة رقم (51) القسم رقم (534) ارشادا للمراجعين الذين يقومون بإعداد تقارير عن تلك القوائم المالية .

وعندما يتم مراجعة مثل تلك القوائم المالية يجب أن يتبع المراجعون معايير العمل الميداني للولايات المتحدة الأمريكية عند أداء عملية المراجعة ، ومع ذلك فان الاختلافات في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيما بين الولايات المتحدة الأمريكية وفى البلد الأجنبي قد تتطلب من المراجع أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية . على سبيل المثال تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في بعض البلدان إجراء تعديلات معينة على تلك القوائم لمواجهة أثار التضخم . في مثل تلك المواقف يجب أن يقوم المراجعون بأداء اختبارات ملائمة لمثل تلك التعديلات ، فإذا ما ارتبط المراجع بالالتزام بمعايير المراجعة للبلد الأخر فانه يتعين عليه أن يتمشى مع كل من معايير العمل الميداني العامة لذلك البلد بالإضافة إلى تلك المرتبطة بالولايات المتحدة الأمريكية

وعندما يتم إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في بلد أخر لتستخدم فقط خارج الولايات المتحدة ، فان المراجع قد يصدر إما تقرير معدل أو تقرير نموذجي للمراجعة في البلد الآخر . حيث أن تلك القوائم تم إعدادها بالاتساق مع مبادئ محاسبة مقبولة ومتعارف عليها في بلد آخر وتعتبر عادة غير مقبولة للمستخدمين في الولايات المتحدة ، فان المراجع قد يعد تقرير على مجموعتين من القوائم المالية للمنشاة ، إحداهما طبقا لمبادئ المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية و الأخرى طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها فى البلد الآخر . وعندما يستخدم المراجع التقرير النموذجي للبلد الآخر فان التقرير يجب يكون ذلك المستخدم في البلد عن طريق المراجعين في الظروف المماثلة .

ويجب أن يفهم المراجعون ويكونوا في مركز لعمل خدمات إبداء الرأي المتضمنة فىالتقرير. وعلى النقيض من ذلك فان المراجع الذي يعد تقريرا عن القوائم المالية المعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في بلد آخر لتستخدم فى الولايات المتحدة الأمريكية ، يجب أن يستخدم النمط مبادئ للتقرير في الولايات المتحدة حيث يقوم بالتعديل الملائم بسبب الخروج عن معيارية المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

الفصل التاسع

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

الفصل التاسع

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

Auditing the Revenues and Collection Cycle

مقدمة

يهتم ذلك الفصل بالجانب التطبيقي لمراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات ، وتحقيقا لذلك الهدف سوف يتم تقسيم الفصل إلى الموضوعات التالية :

9/1 أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد .

9/2 طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها .

9/3 وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات .

9/4 نظم الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات .

9/5 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات .

9/6 أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة الإيرادات والمتحصلات ومنهجية إختبارها .

9/7 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات دورة المبيعات والمتحصلات .

9/8 إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين .

9/9 إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين .

9/10 مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين .

9/11 تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- دليل المراجعة الصادر من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين . مراجعة الإيرادات فى صناعات معينة .
- النشرة المحاسبية رقم (101) الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بعنوان الإعتراف بالإيراد فى القوائم المالية .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المحاسبة المالية القسم رقم (57) بعنوان إفصاحات الأطراف ذوى العلاقة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (311) بعنوان التخطيط والإشراف.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (312) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (316) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (319) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (322) بعنوان دراسة المراجعة وظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) بعنوان أدلة إثبات المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (330) بعنوان عملية إعداد المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (339) بعنوان توثيق عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (342) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

9/1 أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد

The Importance of Auditor's Understanding of an Entity's Revenue Recognition Policies

يعتبر فهم دراسة عملية الإعتراف بالإيراد أمراً رئيسياً عند مراجعة دورة الإيـرادات ، حيـث يجـب أن يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حتى يمكن للمراجع إصدار تقرير غير متحفظ . تتكون عملية توليد الإيراد بصفة عامة من عملية بيع أحد المنتجات أو تأدية أحد الخدمات ، وقـد تم تعريف الإيراد وفقاً لقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية **Elements of Financial Statements** على النحو التالى :-

" التدفقات الداخلة أو الزيادات الأخرى فى أصول أحد المنشآت أو تسوية إلتزاماتها (أو مزيج من كل منهما) الناتجة من بيع البضائع المنتجة أو تقديم الخدمـات أو الأنشـطة الأخـرى التى تشكل الأعمال الرئيسية أو المحورية للمنشأة " .

يـتم قياس الإيرادات بالقيمة العادلة لتبادل السلع وتقديم الخدمات . بوجه عام تقوم المنشأة بإستلام نقدية أو تطالب بتحصيل نقدية نتيجة السلع المباعة أو الخدمات المؤداه . وعادة ما يشار الى مطالبات تحصيل النقدية بتغيير حسابات المدينين التجارية **Trade Accounts Receivable** .

وتتطلـب قائمـة مفاهـيم المحاسبة المالية رقم (5) الصادرة من مجلس معايـير المحاسبة المالية بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمـال أنه قبل أن يتم الإعتراف بالإيراد (وتسجيلها) يجب أن يتم تحقيقها وإكتسابها . ويتم تحقيق الإيراد **Realized Revenue** عندما يتم تبادل المنتج أو

الخدمـــة مقـــابل نقدية أو وعد بدفع نقدية أو إمكانية تحويل أصول أخرى الى نقدية ، بينما يتم إكتساب الإيراد Earned Revenue عندما تقوم المنشأة بإتمام عملـــية الإكتســـاب بشكل أساسى والتى تعنى بوجه عام أن يكون قد تم تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .

وقـــد قدمـــت النشـــرة المحاسبية الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية المعايير التالية للإعتراف بالإيراد هى :-

1- أن يكون هناك دليل إثبات مقنع للإتفاق .

2- أن يكون قد حدث تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .

3- أن يكون السعر محددا من البائع للمشترى أو يكون قابل للتحديد .

4- أن يتم ضمان إمكانية التحصيل بشكل معقول .

أن عملـــية الإعـــتراف بالإيـــراد مازالت تمثل مخاطر مراجعة جوهرية للمراجعيـــن ويـــؤدى الـــى مشكلات بخصوص سلامة عملية إعداد التقارير المالية.

بالنســـبة لمعظـــم المنشأة فإن عملية الإعتراف بالإيراد تحدث خلال فترة قصـــيرة مـــن الزمن إلا أنه فى بعض لاصناعات على سبيل المثال صناعة المقـــاولات أو الدفـــاع فقد يتم إمتداد عملية الإعتراف بالإيراد خلال فترة من السنوات .

تؤثـــر سياسات المنشأة للإعتراف بالإيراد على كيف يتم تشغيل ومعالجة العملـــيات وكـــيف يـــتم المحاسبة عنها فى القوائم المالية . ولذلك يتعين على المـــراجع أن يـــتفهم سياســـات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد من أجل أن يتم مراجعة عملية أو دورة الإيراد .

9/2 طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها

The Nature and Types of Tests for Revenue and Collection Cycle

تشمل دورة الإيرادات والمتحصلات القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات الى العملاء بعد أن تصبح متاحة للبيع ، وتبدأ تلك الدورة من العميل وتنتهى بتحويل المواد والخدمات الى المدينين وفى النهاية الى النقدية .

وبصفة عامة تتضمن تلك الدورة خمسة عمليات مالية هى :-

- المبيعات (نقداً أو على الأجل) .
- تحصيل النقدية .
- مردودات ومسموحات المبيعات .
- شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل .
- مصروف الديون المعدومة .

وباستثناء عمليات المبيعات النقدية يتم إدراج قيمة كل عملية مالية فى حسابين من حسابات الميزانية هما حسابات المدينين أو مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

ويتمثل الهدف العام من مراجعة دورة الإيرادات (المبيعات) والمتحصلات النقدية فى تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات ذات الصلة بتلك الدورة قد تم عرضها بما يتفق مع المعايير المحاسبية .

وفى معظم الأحوال يقوم المراجعون بتنفيذ مراجعة تلك الدورة بشكل مستقل عن مراجعة باقى الدورات الأخرى ، ويمكن دمجها مع باقى أجزاء

عملـــية المـــراجعة عـــند إستكمال عملية جمع أدلة الإثبات بإستخدام التقدير الشخصى للمراجعين .

ويتم إستخدام أنواع إختبارات المراجعة على نحو مكثف عند مراجعة تلك الدورة ، حيث يتم إستخدام إختبارات الرقابة بصفة أساسية لإختبار مدى فاعلية الـــرقابة الداخلية على العمليات الخمس للدورة ، كما يتم إستخدام الإختبارات الأساســية للعمليات المالية لإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة الى إختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس ، ويتم إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار العلاقات بين أرصدة الحسابات بالدورة فيما بينها وأيضا بالمقارنة مع الأرصدة فى الأعوام السابقة ، أما إختبارات تفاصيل الأرصدة فيتم إستخدامها للـــتحقق مـــن الأرصدة الختامية للحسابات وبصفة خاصة أرصدة المدينين . يوضـــح الشـــكل رقم (9/1) إطار عام أنواع إختبارات المراجعة الأربعة فى دورة المبيعات والمتحصلات .

9/3 وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات

The Functions Documents and Records for Sales and Collections Cycle

عـــند فهـــم الـــرقابة الداخلـــية لدورة الإيرادات والمتحصلات يتضح أن الحسابات التى تتأثر بتلك الدورة هى :-

1- حسابات المبيعات **Sales** .

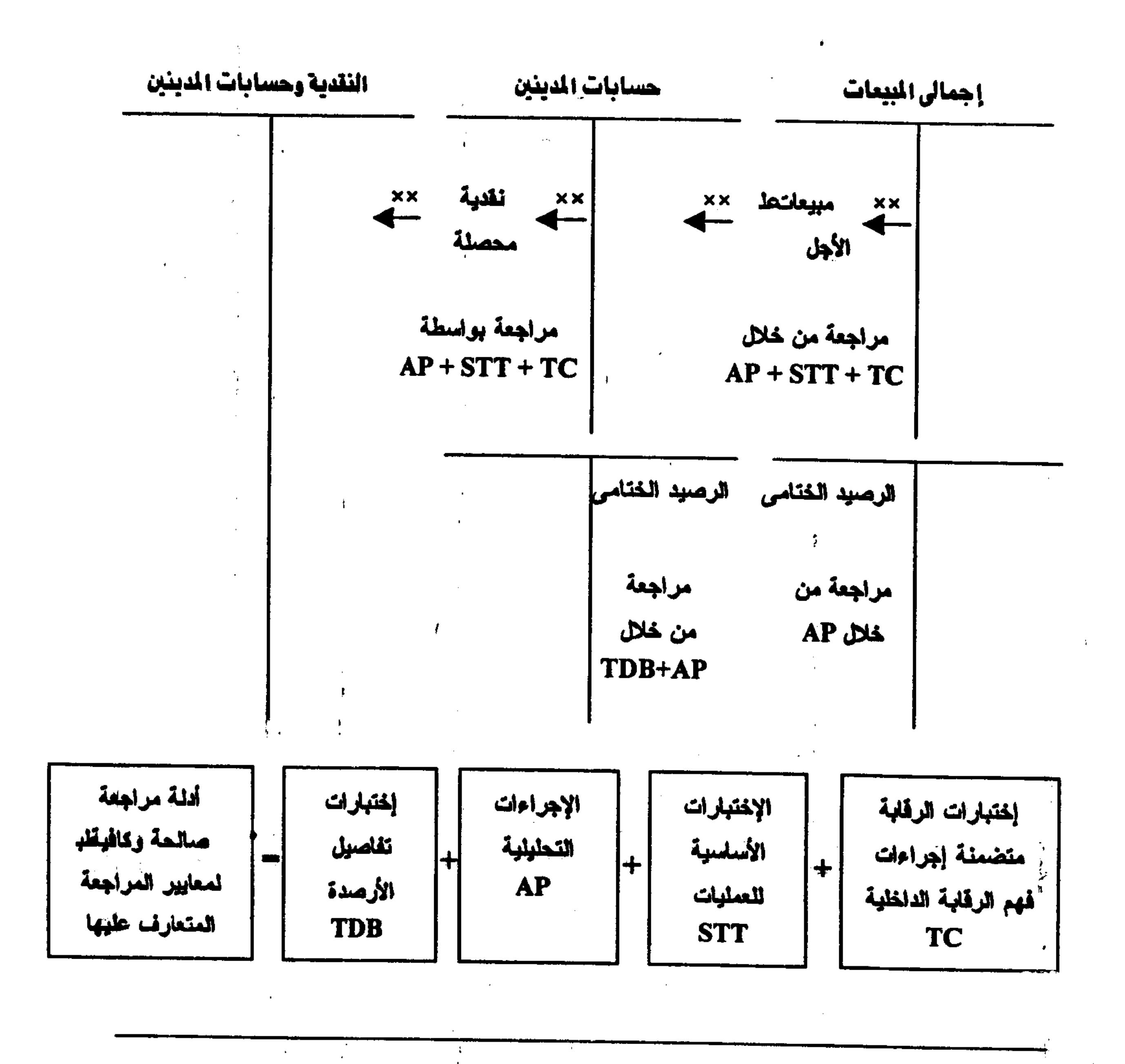
2- حسابات المدينين **Trade Accounts Receivable** .

3- حسابات النقدية بالصندوق والبنك **Cash in Hand and Bank** .

4- حســـابات مردودات ومسموحـــات المبيعـــات **Sales Returns and Allowances** .

شكل رقم (9/1)

إطار عام لأنواع إختبارات المراجعة فى دورة المبيعات والتحصيل



5- حســابات مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها Allowances for Uncollectible Accounts .

6- حسابات مصروف الديون المعدومة Bad Debt Expense .

وتتمــثل وظائف المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية التى يجب أن يتم أدائها داخل المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية فى الوظائف الثمانى التالية (موضحا بها أهم المستندات التى تمثل مسار عملية المراجعة) :-

1- تشغيل أوامر العملاء Processing Customer Orders

حيث يمثل طلب العميل للبضاعة نقطة البداية للدورة ككل . كما يمثل من وجهــة النظر القانونية عرضا لشراء البضائع بشروط محددة ، وعادة ما ينتج عن إستلام أمر العميل أمرا فوريا للبيع .

يمثل أمر العميل Customer Order طلب العميل للسلعة ، فى حين يمثل أمر البيع Sales Order مستند لوصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع التى طلبها العميل ، وهو يستخدم لتوضيح الموافقة على الإئتمان والتصريح بالشحن.

2- منح الإئتمان Granting Credit

يجــب أن يتم الموافقة علي الإئتمان قبل أن يتم شحن البضائع عن طريق أشــخاص لديهــم ســلطة الموافقة على البيع على الأجل للعميل ، حيث يقوم الشخص المصرح له بالموافقة على الإئتمان بالتأشير على أوامر البيع ويكون ذلك بمثابة موافقة على شحن البضائع .

3- شحن البضائع Shipping Goods

عادة ما يتم الإعتراف بإيرادات المبيعات عندما يتم شحن البضائع ، ويتم إعداد مستند الشحن Shipping Document لبدء شحن البضائع حيث يتم خلاله وصف السلع وتحديد الكمية التى يتم شحنها وباقى المعلومات الأخرى المناسبة، وعـــادة يتم إرسال مستند الشحن الأصلى للعميل والإحتفاظ بصورة أو أكثر ، ويـــتم إســـتخدام ذلك المستند كمؤشر لإرسال الفاتورة للعميل ، ويمثل مستند بوليصة الشحن Bill of Lading كأحد مستندات الشحن عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن البضائع .

4- إرسال الفواتير الى العملاء وتسجيل المبيعات
Billing Customers and Recording

يـــتم إبـــلاغ العمـــيل بالقيمة المستحقة للبضائع عن طريق إرسال فاتورة بقيمتها ، وتمثل فاتورة البيع Sales Invoice مستند يشمل وصف وكمية البضائع المباعة والسعر بما فى ذلك قيمة الشحن والتأمين والشروط وباقى المعلومات الأخرى . وتوضح الفاتورة أيضاً التاريخ الذى يستحق فيه سداد قيمة البضائع.

ويـــتم تســـجيل العملـــيات المالية للمبيعات بدفتر يومية المبيعات Sales Journal حيث يتم فيه توضيح إجمالى المبيعات حسب التبويب المختلف مثل خطـــوط الإنـــتاج والمدينيـــن ، وقـــد تشمل أيضاً العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات .

وقد يتم تلخيص المبيعات عن الفترة عن طريق إستخراج مستند عن طريق الحاســـب الإلكترونى يطلق عليه تقرير ملخص المبيعات Summary Sealer

Report حيــث تتضــمن معلومات تحليلية عن المكونات الرئيسية مثل رجل البيع ، المنتج والمنطقة .

كما يتم تسجيل المبيعات الفردية والنقدية المحصلة ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل عادة فى دفتر أستاذ مساعد المدينين أو ما يعرف بالملف الرئيسى للمدينين Account Receivable Master File حيث يوضح أيضا رصيد حســاب كــل عمــيل ، ويجب أن يتساوى إجمالى أرصدة الحسابات الفردية بالملف الرئيسى مع إجمالى أرصدة المدينين بالأستاذ العام .

وعادة ما يتم إعداد ميزان مراجعة للمدينين Accounts Receivable Trial Balances وهــو يمثل قائمة بالقيم المستحقة عن كل عميل فى تاريخ محدد ، فهــو يمثل ميزان مراجعة زمنى يظهر أعمار مكونات أرصدة كل عميل فى تاريخ التقرير .

كما يتم عادة إعداد قوائم شهرية Monthly Statements يتم إرسالها الى كــل عميل بهدف توضيح الرصيد الإفتتاحى للمدين ، وقيم وتاريخ كل عملية بــيع . والمدفوعــات الــنقدية الــتى يتم إستلامها ومذكرات الإئتمان التى تم إصــدارها والرصــيد الختامى المستحق . بصفة عامة يمثل ذلك المستند فى جوهره جزءا من الملف الرئيسى للمدينين .

5- تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة

Processing and Recording Cash Receipts

ترتــبط الوظــائف الأربعة السابقة بعمليات المبيعات ، وتتضمن وظيفة تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة الإستلام والإيداع وتسجيل النقدية .

ويتم إعداد أسعار تحويل Remittance Advice كمستند يتم إرفاقه مع فاتورة البيع التى يتم إرسالها الى العميل ويمكن رد تلك الأسعار مع الدفع النقدى الى

البائع ، ويتم إستخدامه عادة لتوضيح إسم العميل ، رقم فاتورة البيع ، قيمة الفاتورة عند إستلام المدفوعات ، ويتم إستخدام أسعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً أو لتحسين الرقابة على حماية الأصول .

وغالباً ما يتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية المحصلة **Prelisting Cash Receipt** (بواسطة شخص مستقل ليس له حق التعامل مع النقدية ، كما أنه ليس عليه مسئولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند إستلام النقدية ، حيث تستخدم للتحقق من ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفى التوقيت المناسب .

ويتم تسجيل النقدية المحصلة فى دفتر يومية المقبوضات النقدية **Cash Receipt Journal** ويتم من خلالها التعرف على إجمالى النقدية المستلمة ، والقيمة الإجمالية للإئتمان على المدينين نتيجة المبيعات الأجلة ، والخصم التجارى والخصم المسموح به بالإضافة الى باقى أنواع حسابات المدينين الأخرى .

6- تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات

Processing and Recording Sales Returns and Allowances

يمكن للبائع أن يقبل رد البضائع أو تخفيض قيمة الدين على العميل فى حالة عدم رضاء العميل عن تلك البضائع ، حيث تقوم الشركة بإعداد تقرير إستلام عن البضائع المرتدة مع ردها للمخزون .

ويتم عادة إعداد مذكرة إئتمان **Credit Memo** للمردودات والمسموحات وهو يعبر عن مستند يعبر عن التخفيض فى القيمة المستحقة على العميل نتيجة رد البضائع أو منح المسموحات الى العميل ، وهو يأخذ نفس شكل فاتورة البيع .

كما يتم تسجيل ذلك فى دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances Journal وهو يـؤدى نفس وظيفة دفتر يومية المبيعات (وقد تقوم عديد من الشركات بتسجيل تلك العمليات بيومية المبيعات بدلا من تخصيص يومية منفصلة لها) .

7- شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل

Charging off Uncollectible Accounts Receivable

قـد يقـوم بعض العملاء بعدم سداد الفواتير الخاصة بهم ، وعندما تصل الشـركة الـى نتيجة مؤداها عدم إمكانية تحصيل حسابات المدينين ، من ثم يتعيـن شـطبها وإعدامها ، ويحدث ذلك عادة بعد إعلان إفلاس العميل أو أن القيمة قد تم تحويلها الى وكالة معينة للتحصيل ، ويتطلب الأمر محاسبيا أن يتم تسوية تلك الحسابات غير القابلة للتحصيل بشكل ملائم .

ويتعيـن التوقيع على نموذج معين للتصريح بإعتبار أن حسابات المدينين غير قابلة للتحصيل Uncollectible Account Authorization Form عن طريق أشخاص لهم سلطة التصريح بذلك .

8- إعداد مخصص للديون المعدومة Providing for Bad Debts

يجـب أن يتم تكوين مخصصات ديون مشكوك فى تحصيلها بشكل كافى بحيـث تسـتوعب قـيمة مبـيعات الفترة الحالية التى لن تتمكن الشركة من تحصـيلها مستقبلا ، وتمثل تلك المخصصات فى معظم الشركات قيمة متبقية تنتج من تسوية الإدارة فى نهاية الفترة للقيمة المسموح بها من الحسابات غير القابلة للتحصيل .

9/4 الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات

The Controls of Sales and Collections Cycle

تتمثل مهمة المراجع فى التوصل لفهم الرقابة الداخلية فى إكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التى تم الحصول عليها بطريقة مفيدة ، وتتمثل أهم تلك الإجراءات فى الآتى :-

- تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة على المنشأة .
- الإستفسار من أفراد العميل .
- قراءة أدلة النظم والسياسات المقررة .
- فحص المستندات والدفاتر .
- ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالمنشأة .

ولتوثيق فهم الرقابة الداخلية يعتمد المراجع إما على خرائط التدفق ، وقوائم الإستقصاء بالإضافة للوصف النظرى المكتوب . يوضح الشكل رقم (9/2) جانباً من قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات ، وروعى فى تصميمها التعامل مع ستة أهداف للمراجعة تتعلق بالعمليات المالية.

وبصفة عامة تتميز أنشطة الرقابة الرئيسية Key Controls بالخصائص التالية :

1- الترخيص الملائم :-

توجد ثلاثة أمور تمثل محور إهتمام المراجع هى :-

- توافر ترخيص ملائم للإئتمان قبل إتمام البيع .
- شحن البضائع بعد أن يتم توفير الترخيص الملائم .
- الترخيص بالأسعار متضمنة كافة الشروط الأساسية وأسعار الشحن والخصم .

الشكل رقم (9/2)

قائمة إستقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

العميل .... تاريخ المراجعة / / المراجع ....

تاريخ الإنتهاء / / الفاحص ....

الهدف (والسؤال)	الإجابة			ملاحظات
	نعم	لا	غ ط	
أ - إرسال المبيعات المسجلة الى عملاء حقيقيين :				
1- هل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها ؟	√			قام المراجع بفحص المستندات الأساسية بواسطة رئيس الشركة
2- هل تمت الموافقة على الإئتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول ؟	√			
3- هل يجب إستخدام أوامر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقا لأى سلع يتم إرسالها لنماذج الشركة؟				
ب- المبيعات التى حدثت فعلا تم تسجيلها :				
1- هل يوجد سجل للبضاعة التى يتم شحنها ؟	√			
2- هل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذى يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع ؟	√			توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولا عنها .
3- هل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها ؟	√			
4- هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها ؟	√			يجب إجراءه إختبارات أساسية إضافية .
جـ- تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التى تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.				
1- هل يتم إجراء مقارنة مستقلة بين الكمية فى مستندات الشحن وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح ؟				تم ذلك بواسطة المراجع ومراقبة رئيس الشركة .

2- هــل يــتم إجــراء مقارنـــة مستقلة بين الكمية فى مستندات الشحن والكمية فى فواتير المبيعات ؟	√			
3- هل تم إستخدام قائمة الأسعار المرخص بها ؟	√			
4- هل يتم إرسال قوائم شهرية للعملاء ؟	√			
د – <u>تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم</u>				
1- هــل توجــد مقارنة مستقلة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات ؟			√	
هـ- <u>تسجيل المبيعات فى التاريخ الصحيح</u>				
1- هــل توجــد مقارنـــة مستقلة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل ؟		√		يوجد ضعف فى النظام ويجب أداء إختبارات أساسية إضافية .
و – <u>تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم فى الملفات الرئيسية وتم تلخيصها على نحو ملائم</u>				
1- هــل تم تجميع يومية المبيعات بشكل حيادى وتتبع اثــر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسى ؟		√		تــم إختبار منطقية ذلــك عــن طريق رئيس الشركة .
2- هــل توجد مقارنة بين أسماء العملاء فى مستندات الشـــحن وأسمائهم فى دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسى ؟	√			قام المراجع بذلك .

2- المستندات والسجلات الملائمة :-

يتعين وجود إجراءات كافية لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية ، على سبيل المثال إعداد صورة متعددة من فواتير البيع مسلسلة الأرقام حيث :-

- تستخدم صورة للموافقة على الإئتمان .
- وتستخدم صورة ثابتة للترخيص بالشحن .
- وتستخدم صورة لتسجيل عدد الوحدات التى يتم شحنها .
- كما يتم إرفاق الأصل الى العملاء لسدادها .

3- إستخدام المستندات مسلسلة الأرقام :-

يتعيـــن إستخدام مستندات سابقة الترقيم بهدف منع عدم إعداد الفاتورة أو عـــدم تســـجيل المبـــيعات أو مـــنع إعداد الفاتورة وتسجيل المبيعات بصورة مزدوجة .

4- إرسال قوائم شهرية بالبريد :-

يتم إرسال قوائم شهرية عن طريق شخص لا يتم تحميله بمسئولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات وأستاذ المدينين .

ويـــتم توجيه كافة الإختلافات بشأن الرصيد فى الحساب الى شخص يتم تعييـــنه رسميا ولا يكون له مسئولية التعامل مع النقدية أو تسجيل المبيعات أو المدينين .

5- إتباع إجراءات التحقق الداخلى :-

يعـــد إستخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية أمرا أساسيا لتحقيق كافة أهداف المراجعة ، من أمثلة ذلك :-

- المحاسبة عن تتابع أرقام المستندات المسلسلة الأرقام .

- فحص دقة إعداد المستندات .

- فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة .

6- الإجراءات الرئيسية لفصل بين الواجبات Key Segregation of Duties

لعـل أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية فى أى نظام محاسبى هو الفصـل الملائـم بيـن الواجـبات . وهذا الأمر يعتبر هاماً لاسيما فى دورة الإيـرادات والمتحصلات لمنع الأنواع المختلفة للتحريفات سواء المتعمدة أو غـير المتعمدة . ولذلك فإن الأفراد المسئولين عن وظائف إدخال الأمر ومنح الإئـتمان والشحن أو إعداد الفواتير يجب ألا يكون لهم الحق فى التعامل مع سـجلات حسابات المدينين والأستاذ العام أو أى أنشطة لمتحصلات النقدية . وإذا مـا تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف فى دورة الإيرادات ، يتعيـن أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات فى إدارة تكنولوجيا المعلومات . يتضـمن الجـدول رقـم (9/3) بعـض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجـبات لدورة الإيرادات بالإضافة الى أمثلة من الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من التعارضات فى الواجبات والمسئوليات .

كمـا يوضـح الجدول رقم (9/4) الفصل الملائم بين الواجبات المرتبطة بوظـائف الإيـرادات الفـردية من خلال الأقسام المتعددة التى تعالج عمليات الإيرادات .

جدول رقم (9/3)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

فى دورة الإيرادات والأخطاء والغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارض فى الواجبات
1- يجب أن يتم فصل وظيفة الإئتمان عن وظيفة إعداد الفواتير .	- إذا ما كان هناك شخصا واحدا مسئولا عن منح الإئتمان الى العميل كما أن لديه المقدرة على إعداد الفواتير وإرسالها للعملاء ، فسوف يكون من الممكن أن يتم البيع الى عملاء لا يستحقون منح إئتمان مما يمكن أن يترتب عليه حدوث ديون معدومة .
2- يجب أن يتم فصل وظيفة الشحن عن زظيفة إعداد الفواتير .	- إذا ما كان هناك شخصا واحدا مسئولا عن شحن البضائع ، وهو أيضا مسئولا عن وظيفة إعداد الفواتير فمن الممكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو تغيير الإجراءات العادية لإعداد الفواتير ، وهذا يمكن أن يرتب عليه وجود عمليات بيع غير مسجلة أو حدوث سرقة للبضائع .
3- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة التعامل مع حسابات المدينين عن وظيفة إمساك الأستاذ العام .	- إذا ما كان هناك شخصا واحدا مسئولا عن سجلات حسابات المدينين وأيضا دفتر الأستاذ العام ، فمن الممكن أن يقوم ذلك الشخص أن يخفى شحنات غير مرخص بها، وهذا قد يترتب عليه وجود عمليات مبيعات غير مسجلة أو سرقة للبضائع .
4- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المتحصلات النقدية عن وظيفة سجلات حسابات المدينين .	- إذا كان هناك شخصا واحدا له الحق فى التعامل مع سجلات المتحصلات النقدية وحسابات المدينين ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقدية التى يتم إختلاسها أو النقص فى النقدية فى السجلات المحاسبية ، وهذا يمكن أن يترتب عليه سرقة فى نقدية المنشأة .

جدول رقم (9/4)

الفصل بين الواجبات عن وظائف الإيرادات

وحسابات المدينين حسب القسم

وظائف الإيرادات وحسابات المدينين	القسم					
	إدخال الأمر	الإئتمان	الشحن	حسابات المدينين	المتحصلات النقدية	تكنولوجيا المعلومات
1- إستلام وإعداد أمر العميل .	×					
2- الموافقة على الإئتمان .		×				
3- شحن البضائع للعميل وإستكمال مستند الشحن .			×			
4- إعداد فاتورة العميل .				×		×
5- تحديث سجلات حسابات المدينين بالمبيعات .				×		×
6- إستلام إشعارات تحويلات العميل .					×	
7- تحديث حسابات المدينين باشعارات تحويلات العميل .				×		×
8- إعداد ميزان مراجعة حسابات المدينين ذوى الأعمار .				×		×

9/5 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات

Tests of Control and Substantive Tests of Transaction of Sales and Collection Cycle

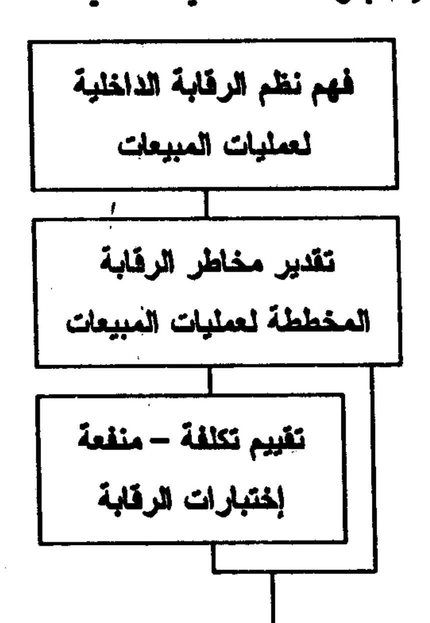
يوضح الشكل رقم (9/5) منهجية التوصل الى فهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة بالإضافة الى الإختبارات الأساسية للعمليات فى دورة الإيرادات (المبيعات) والمتحصلات وحسابات المدينين على النحو التالى :-

---

شكل رقم (9/5)

منهجية تصميم إختبارات الرقابة

والإختبارات الأساسية للعمليات المالية



1- فهم الرقابة الداخلية لعمليات المبيعات والمتحصلات

يتمثل المنهج النمطى لفهم الرقابة الداخلية لتلك الدورة بإستخدام خرائط التدفق وإعداد قوائم الإستقصاء للرقابة الداخلية وتنفيذ التشغيل الرئيسى لعمليات المبيعات والمتحصلات والحسابات ذات الصلة .

يوضح الشكل رقم (9/6) خريطة تدفق للمبيعات والمتحصلات .

2- تقدير مخاطر الرقابة المخططة للمبيعات

Assess Planned Control Risk - Sales

فى ضوء المعلومات التى حصل عليها المراجع من فهمه لنظم الرقابة الداخلية ، يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عن طريق إتباع أربع خطوات هى :-

1- تحديد إطار عمل تقدير مخاطر الرقابة :-

يتمثل ذلك الإطار فى مصفوفة مخاطر الرقابة للمبيعات والمتحصلات النقدية والتى يوضحها الشكلين رقمى (9/7) ، (9/8) .

2- التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية **Key Controls** وأوجه القصور فى الرقابة الداخلية للمبيعات [1] .

3- ربط أنواع الرقابة وأوجه القصور مع الأهداف .

4- تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم أنواع الرقابة وأوجه القصور لكل هدف ، وتؤثر تلك الخطوة على قرارات المراجعة فيما يتعلق بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية .

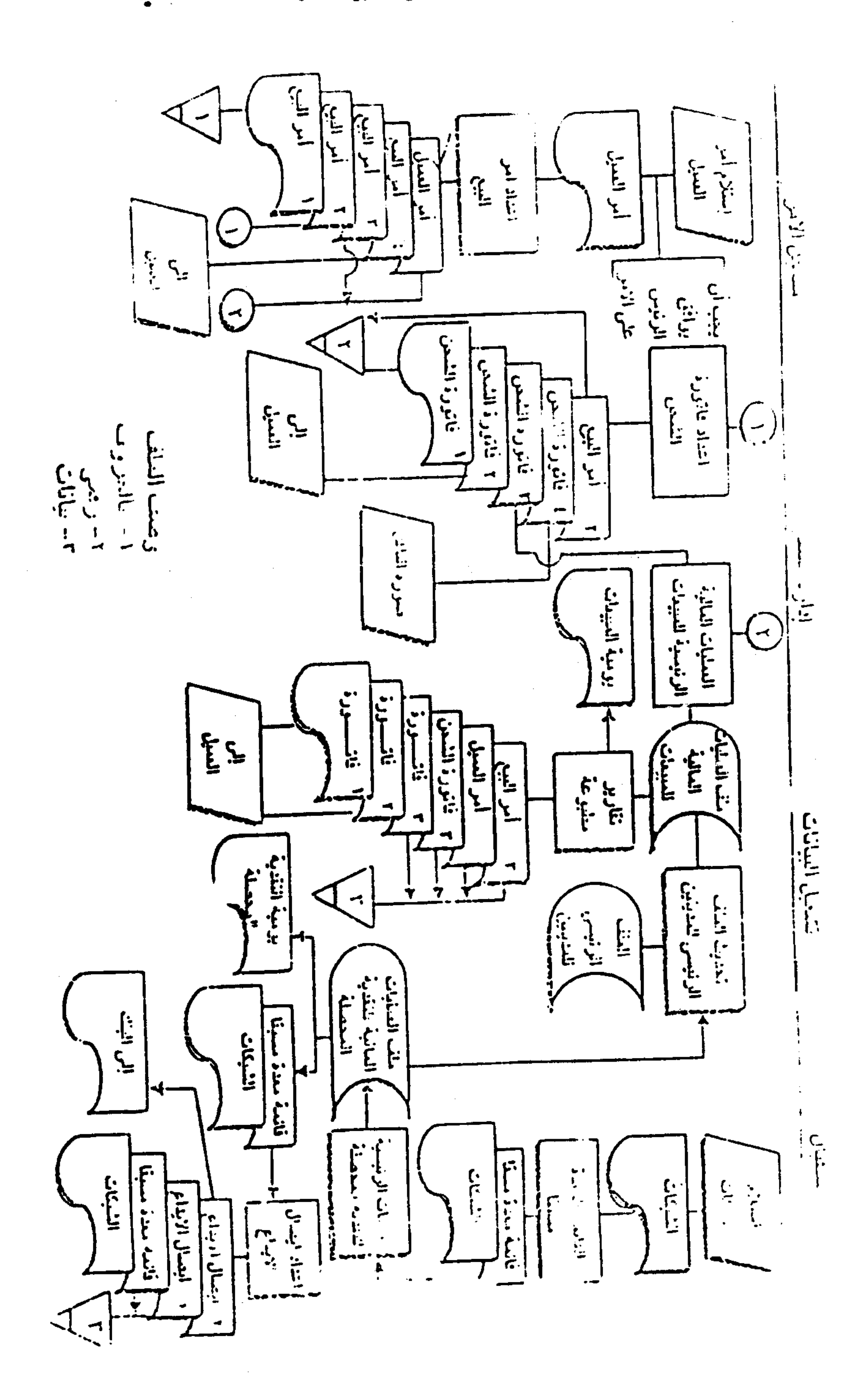
---

[1] لمزيد من التفاصيل حول أنشطة الرقابة الرئيسية للمبيعات وأوجه القصور بها يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب السابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2003.

الشكل رقم (9/6)

خريطة التدفق للمبيعات والمتحصلات النقدية



الشكل رقم (9/7)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المبيعات

الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات: تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين (الوجود)	العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التى تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	تسجيل المبيعات فى التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم لعمليات المالية للمبيعات فى الملف الرئيسى للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)
قيام مسجل الأمر بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة لعميل (ق1)	ق		ق			
موافقة الرئيس على الإئتمان قبل الشحن (ق2)	ق					
المحاسبة الأسبوعية لفواتير الشحن من قبل المحاسب للتحقق من إعدادها (ق3)		ق				
مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق4)	ق	ق	ق			
مقارنة المحاسب لإجمالى الملف الرئيسى للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق5)						ق
إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق6)	ق		ق			ق
نقص التحقق الداخلى لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ض1)	ض					
نقص الرقابة لإختبار الوقت الذى يتم التسجيل فيه (ض2)					ض	
نقص التحقق الداخلى عن تسجيل فواتير البيع فى يومية المبيعات (ض3)		ض				
مخاطر الرقابة المقدرة	متوسط	متوسط	منخفض	منخفضه	مرتفع	منخفض

* نظراً لعدم وجود مبيعات نقدية لا يمثل التبويب مشكلة .

ق = نوع الرقابة   ض = وجه القصور

الشكل رقم (9/8)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المتحصلات النقدية

الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات: تسجيل النقدية المحصلة للأموال التى تم إستلامها فعلاً بواسطة الشركة (الوجود)	النقدية التى تم إستلامها سجلت فى يومية النقدية المحصلة (الإكتمال)	إيداع النقدية التى تم إستلامها بالقيمة التى تم إستلامها (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التبويب)	تسجيل النقدية المحصلة فى التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للنقدية المحصلة فى الملف الرئيسى للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل و التلخيص)
تسوية المحاسب لحساب البنك (ق1)	ق		ق			
طباعة الشيكات بتوقيع مقيد (ق2)		ق				
إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق3)		ق	ق			
مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق4)	ق	ق	ق			
يقوم المحاسب بمقارنة إجمالى الملف الرئيسى للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق5)						ق
عدم إستخدام قائمة معدة مسبقا للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض1)		ض				
يقوم المسئول عن حجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام عملية التحصيل (ض2)		ض				
يكون لمشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والإحتفاظ بدفاتر المدينين (ض3)		ض				
عدم إيداع النقدية المحصلة يوميا (ض4)					ض	
نقص التحقق الداخلى لتبويب النقدية المحصلة (ض5)				ض		
مخاطر الرقابة المقدرة	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	منخفض

ق = نوع الرقابة ض = وجه القصور

3- تقييم تكلفة – منفعة إختبار الرقابة

Evaluate Cost – Benfit of Testing Controls

في ضوء معرفة المراجعة لأنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها وتقدير مخاطر الرقابة ، يقوم بتقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الإختبارات الأساسية بشكل كافى لتبرير تكلفة إختبارات الرقابة ، ويتم إتخاذ ذلك القرار قبل الإنتهاء من المصفوفة .

4- تصميم إختبارات الرقابة على المبيعات والإختبارات الأساسية

Design Tests of Controls for Sales

يهدف المراجع من تصميم إختبار الرقابة بهدف التخطيط للإعتماد عليه فى تخفيض مخاطر الرقابة ، وتصميم برامج مراجعة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية .

ويتم تصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لدورة المبيعات والمتحصلات حسب علاقتها بأهداف المراجعة وأنواع الرقابة على النحو التالى :

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	الإختبار الأساسى للعمليات
1- هدف الوجود :			
أ - عمليات المبيعات :			
أنه تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل الى عملاء حقيقيين .	1- تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء معتمدة .	1- فحص صورة فواتير المبيعات المدعمة للفواتير الشحن وأوامر العملاء .	1- فحص يومية المبيعات والأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية .

	2- الترخيص بالإئتمان قبل إتمام الشحن .	2- فحص أوامر العميل للتحقق من الموافقة على الإئتمان .	2- تتبع القيود فى يومية المبيعات الى أوامر البيع وفواتير البيع ومستندات الشحن .
	3- وجود فواتير بيع مسلسلة الأرقام تم المحاسبة الملائمة عنها .	3- المحاسبة عن التتابع الفعلى لأرقام فواتير البيع .	3- تتبع مستندات الشحن الى إدراج البضاعة التى تم شحنها فى سجلات المخزون .
	4- قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات فى الحاسب عند الإدخال .	4- فحص مخرجات العمليات المالية التى رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء .	4- تتبع قيود الإئتمان بالأستاذ الفرعى للمدينين مع المصدر الموجود .
	5- إرسال قوائم شهرية للعملاء مع إجراء متابعة عن الشكاوى التى يتم إستلامها عن طريق أشخاص مستقلين .	5- التحقق من ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها.	
ب- النقدية المحصلة :			
تسجيل النقدية المحصلة التى تم إستلامها فعلا بواسطة الشركة .	1- الفصل بين الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل فى الدفاتر .	1- ملاحظة الفصل بين الواجبات .	1- فحص يومية المقبوضات النقدية ودفتر الأستاذ العام وحسابات الأستاذ الفرعية أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة أو غير العادية .
	2- التسوية المستقلة لحسابات البنك .	2- ملاحظة المطابقة والتسوية المستقلة لحسابات البنك .	

أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة	الإختبار الأساسى للعمليات

2- هدف الإكتمال :

أ - عمليات المبيعات :

التحقق من إتمام تسجيل العمليات المالية للمبيعات الفعلية .	- الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها .	- المحاسبة عن التتابع الحقيقى لأرقام مستندات الشحن . - المحاسبة عن التتابع الحقيقى لأرقام فواتير البيع .	- تتبع مستندات الشحن الى فواتير المبيعات والقيد فى يومية المبيعات ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .

ب- تحصيل النقدية :

أن النقدية التى تم إستلامها سجلت فى يومية المقبوضات النقدية .	1- الفصل بين الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل بالدفاتر .	1- المناقشة مع الأفراد والملاحظة .	1- التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقاً الى يومية المقبوضات النقدية.
	2- إستخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً .	2- المحاسبة عن التتابع الرقمى أو فحص القائمة المعدة مسبقاً .	
	3- التوقيع الفورى على الشيكات الواردة .	3- ملاحظة التوقيع الفورى على الشيكات الواردة .	
	4- التحقق الداخلى من تسجيل النقدية المحصلة .	4- فحص التأشير بما يفيد التحقق الداخلى.	
	5- القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء .	5- ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء .	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسي للعمليات
3- هدف الدقة :			
أ- عمليات المبيعات :			
تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التى تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة الى العميل وتسجيلها وتسجيلها على نحو صحيح .	1- الترخيص الملائم بالسعر والشروط وسعر الشحن والخصومات .	1- فحص صورة فواتير البيع للتعرف على وجود ترخيص ملائم .	1- إعادة حساب المعلومات فى فواتير البيع .
	2- التحقق الداخلى من إعداد الفاتورة .	2- فحص تأشيرة الترخيص الداخلى .	2- تتبع القيود فى يومية المبيعات الى فواتير البيع .
	3- إدخال سعر وحدة البيع الموافقة عليه الى الحاسب وإستخدامه فى كافة عمليات البيع .	3- فحص مخرجات الحاسب الخاصة بسعر الوحدة المباعة للتحقق من أنه تم الموافقة عليه .	3- تتبع التفاصيل فى فواتير البيع الى مستندات الشحن ، قائمة السعر الموافق عليها وأوامر العملاء
	4- مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب.	4- فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات محل الرقابة على البيانات مع مقارنة الإجمالى مع تقارير الملخصات .	
ب- النقدية المحصلة :			
إيداع وتسجيل النقدية المستلمة بالقيم التى تم إستلامها.	1- نفس ما تم للهدف السابق	1- نفس ما تم للهدف السابق .	1- إثبات إستلام النقدية.

الهدف	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسي للعمليات
	2- الموافقة على الخصم النقدى .	2- فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة .	2- فحص اشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة.
	3- مقارنة إجمالى الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب.	3- فحص ملف إجمالى الكميات للتعرف على توقيعات محل مراقبة البيانات ومقارنة الإجمالى لتقارير الملخصات .	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسي للعمليات
4- هدف التبويب :			
أ – عمليات المبيعات :			
تم التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات .	1- إستخدام دليل حسابات ملائم .	1- فحص مدى ملائمة دليل الحسابات .	1- فحص المستندات التى تؤيد العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التبويب .
	2- الفحص والتحقق الداخلى .	2- فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات .	
ب- تحصيل النقدية :			
التبويب الملائم للنقدية المحصلة .	1- إستخدام دليل ملائم للحسابات .	1- فحص دليل الحسابات .	1- فحص المستندات التى تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة .
	2- الفحص والتحقق الداخلى .	2- فحص التأشير بما يفيد التحقق الداخلى.	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبارات التحقق الأساسية للعمليات
5- هدف التوقيت :			
أ - عمليات المبيعات :			
تسجيل عمليات المبيعات فى الوقت الصحيح .	1- إتباع إجراءات لإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات يوميا فى وقت قريب من حدوث البيع . 2- التحقق الداخلى .	1- فحص مستندات البضاعة التى لم يعد عنها فواتير شحن والمبيعات التى لم يتم تسجيلها . 2- فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات .	1- مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن .
ب- تحصيل النقدية :			
تسجيل النقدية المحصلة فى التاريخ الصحيح .	1- الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومى للنقدية المحصلة .	1- ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة فى أى فترة زمنية .	1- مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ فى يومية المقبوضات النقدية والقائمة المعدة مسبقا للنقدية المحصلة .
	2- التحقق الداخلى .	2- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى .	

الهدف	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة	إختبارات التحقق الأساسية على العمليات
6- هدف الترحيل والتلخيص :			
أ - عمليات المبيعات :			
الإدراج الملائم لعمليات المبيعات فى دفتر أستاذ فرعى المدينين مع التلخيص الملائم .	1- إرسال القوائم المعتادة شهرياً للعملاء .	1- ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد .	1- جمع اليوميات والتتبع الى دفتر الأستاذ ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .
	2- التحقق الداخلى من محتوى دفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .	2- فحص تأشيرة التحقق الداخلى .	
	3- مقارنة دفاتر الأستاذ الفرعية مع الرصيد بدفتر الأستاذ.		
ب- تحصيل النقدية :			
الإدراج الملائم للنقدية فى دفاتر أستاذ المدينين الفرعية وتلخيصها على نحو ملائم .	1- إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء .	1- ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد .	1- جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل الى دفتر الأستاذ والملف الرئيسى للمدينين .
	2- التحقق الداخلى لمحتويات الملف الرئيسى للمدينين .	2- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى .	
	3- مقارنة الملف الرئيسى للمدينين أو إجمالى ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ العام .	3- فحص التوقيعات فى حساب دفتر الأستاذ للتأكد من إجراء المقارنة .	

9/6 أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة المبيعات والمتحصلات ومنهجية إختيار تفاصيلها

Audit Objectives and Tests of Details for Sales and Collections Cycle

تتمـــثل أهـــداف المراجعة التسعة المرتبطة بكافة أرصدة الحسابات والتى تتعلق بنحو مماثل بأرصدة حسابات المدينين فيما يأتى :-

1- هدف الإرتباط بين التفاصيل :

بمعـــنى الـــتحقق من إتفاق أرصدة حسابات المدينين فى ميزان المراجعة الزمـــنى مـــع القـــيم بالملف الرئيسى المرتبط بها ، وأن إجمالى قيمتها قد تم جمعها بشكل صحيح وتتفق مع رصيدها بالأستاذ العام .

2- هدف الوجود Existence

التحقق من أن أرصدة حسابات المدينين التى تم تسجيلها موجودة فعلا .

3- هدف الإكتمال Completeness

بمعنى أن أرصدة المدينين الموجودة فعلا قد تم إدراجها .

4- هدف الدقة Accuracy

التحقق من دقة أرصدة حسابات المدينين .

5- هدف التبويب Classification

أنه قد تم تبويب أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .

6- هدف الفاصل الزمنى Cutoff

التحقق من صحة الفاصل الزمنى لأرصدة حسابات المدينين .

7- القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

أن يتم إدراج أرصدة حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق .

8- الحقوق Rights

يوجد حقوق لشركة العميل على أرصدة حسابات المدينين .

9- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

تم العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .

لاشك أن تحديد إختبارات التفاصيل الملائمة للتوصل الى أدلة عن أرصدة حسـابات المدينين أمراً معقداً ، حيث يجب أن يتم ذلك على أساس الهدف من الإختـيار وفـى ضوء التعليمات المؤثرة على قرارات تجميع أدلة الإثبات ، وبغـرض مسـاعدة المـراجع على إدارة عملية إتخاذ قرار تحديد إختبارات تفاصـيل أرصـدة المدينين الملائمة ، يقوم المراجعون عادة بإستخدام قائمة تخطيط أدلة الإثبات التى يوضحها الشكل رقم (9/9) .

وبإسـتخدام العوامـل الموضحة بالصفوف يقوم المراجع بتقدير مخاطر الإكتشاف المخططة Planned Detection Risks لأرصدة المدينين ووفقاً للهدف، وفيما يلى شرح موجز لمنهجية تصميم إختبارات تفاصيل أرصدة المدينين .

1- تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة والمخاطر الحتمية لأرصدة المدينين
Setting Materiality and Assess Audit Risk and Inherent Risk

يقـوم المـراجع بتحديد الأهمية النسبية من خلال تقديره الأولى للأهمية النسـبية للقوائـم المالية ككل ، وتخصيص ذلك الحكم الأولى على كل حساب رئيسـى بالميزانية بما فى ذلك حسابات المدينين ، ويشار الى ذلك التخصيص بتحديد التحريف المقبول Tolerable Misstatement .

ويتم تقدير مخاطر المراجعة المقبولة للقوائم المالية ككل ، ولا يتم توزيعه عادة على مختلف الحسابات أو الأهداف ، ويظهر الشكل رقم (9/9) أن هناك مخاطـر مـراجعة ممكـن قـبولها مرتفعة لكل هدف والذي يمكن أن يسمح

بمخاطر اكتشاف مخططة مرتفعة لحسابات المدينين مقارنة بوجود مخاطر مراجعة منخفضة ممكن قبولها .

الشكل رقم (9/9)

قائمة تخطيط الأدلة لتحديد الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

	الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
مخاطر المراجعة الممكن قبولها	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
المخاطر الحتمية	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض
مخاطر الرقابة – المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطر الرقابة – النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطر الرقابة- أنواع الرقابة الإضافية	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	منخفض	منخفض
الإختبارات الأساسية للعمليات – المبيعات	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختبارات الأساسية للعمليات – النقدية المحصلة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجراءات التحليلية	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطر الإكتشاف المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	مرتفع	متوسط	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع
أدلة المراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض

أما المخاطر الحتمية فقد تم تقديرها لكل هدف خاص بالحساب (حسابات المدينيـــن) ، حيث تم تقديره عند مستوى منخفض لكل هدف فيما عدا القيمة القابلة للتحقق .

2- تقدير مخاطر الرقابة فى دورة المبيعات والمتحصلات

Assess Control Risk of Sales and Collection Cycle

يتعين على المراجع أن يربط مخاطر الرقابة لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة عند تحديد مخاطر الإكتشاف المخططة وأدلة المراجعة المخططة لإختبارات تفاصيل الأرصدة ، حيث تكون العلاقـــة مباشـــرة عمومـــاً ، ويظهر الشكل رقم (9/10) علاقة المجموعتين الرئيسيتين للعمليات المالية بدورة المبيعات والمتحصلات ، والذى يتضح منه ملاحظتين هما :-

أ - يؤثـــر هـــدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية على هدف وجود الرصيد بالنسبة لعمليات المبيعات ، فى حين يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجـــود الرصـــيد على هدف المراجعة المرتبط بإكتمال الرصيد بالنسبة لعملـــيات المتحصلات النقدية . حيث أن زيادة المبيعات تؤدى الى زيادة المدينين ، إلا أن زيادة النقدية المتحصلة تؤدى الى نقص المدينين .

ب- توجـــد ثلاثـــة أهداف للمراجعة ترتبط بأرصدة المدينين لا تتأثر بمخاطر الـــرقابة المقـــدرة لمجموعـــة العمليات المالية وهى القيمة القابلة للتحقق والحقوق والعرض والإفصاح .

شكل رقم (9/10)

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية

وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لدورة المبيعات والمتحصلات

		أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين								
العملية المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
المبيعات	الوجود		×							
	الإكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								
المتحصلات النقدية	الوجود		×							
	الإكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								

3- تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Design and Perform Tests of Control and Substantive Tests of Transaction

تحـــدد نـــتائج إختـــبارات الرقابة ما إذا كان يجب تعديل مخاطر الرقابة المقـــدرة للمبـــيعات والمتحصلات النقدية ، كما يتم إستخدام نتائج الإختبارات الأساســـية لـــتحديد المدى الذى يتحقق عنده مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف مراجعة مرتبط بأرصدة المدينين .

وتظهـــر قائمـــة الأدلة المخططة الموضحة بالشكل رقم (9/9) الصفوف الـــثلاثة المرتبطة بمخاطر الرقابة والصفين المرتبطين بالإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية .

4- تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية

Design and Perform Analytical Procedures

يـــتم تنفـــيذ معظم الإجراءات التحليلية بعد تاريخ إعداد الميزانية ، إلا أن تنفـــيذها يتم قبل أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة . حيث لا توجد إضافات كبـــيرة للإستنتاجات التى يتوصل اليها المراجع إذا ما تم تنفيذ تلك الإجراءات التحليلية مثل تسجيل العميل لكافة العمليات المالية .

ويتم إدراج إستنتاجات المراجع للإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات فى الصف الثالث من أسفل قائمة تخطيط الأدلة بالشـــكل رقـــم (9/9) .

5- تصميم الإختبارات التفصيلية فى حسابات المدينين

Design Tests of Details of Accounts Receivable

يـــتوقف تحديـــد نطـــاق الإختـــبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل الموضـــحة بقائمة تخطيط الأدلة بالشكل رقم (9/9) حيث يظهر الصف الثانى

من أسفل مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف من أهداف المراجعة لأرصدة حسابات المدينين ويجب على المراجع إتخاذ قرار للتوصل الى تقدير مخاطر الإكتشـــاف المخططة لكل هدف . ويتم ذلك عن طريق دمج الإستنتاجات التى تـــم التوصــــل الـــيها ويعتـــبر دمج تلك العوامل التى تحدد مخاطر الإكتشاف المخططة أمراً معقداً ، حيث يتم قياس كل عامل وتخصيص الوزن الملائم له بناء على التقدير الشخصى للمراجع بالإضافة الى وجود علاقة وثيقة بين كل عامل ومخاطر الإكتشاف المخططة ، ويظهر الصف الأخير من الشكل رقـــم (3/9) أدلـــة المـــراجعة المخططـــة للإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات المدينين لكل هدف .

ومـــن خلال تحديد كل من أدلة المراجعة الملائمة وحجم العينة والعناصر التى سيتم إختيارها بالإضافة الى توقيت الإجراءات يتم تنفيذ إستنتاج المراجع بشـــأن مـــا إذا كانـــت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعتبر مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة [1] .

9/7 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية

Design and Perform Analytical Procedures

ولاشـــك أن الإجـــراءات التحليلـــية تعتبر أحد الإختبارات الأساسية التى يتم تنفـــيذها لتخفـــيض نطاق الإختبارات التفصيلية للأرصدة فى حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية .

---

[1] لمزيد من التفاصيل حول تحديد حجم العينة والعناصر التى سيتم إختيارها للإختبار من مجتمع حسابات المدينين يراجع :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب التاسع ، دار النهضة العربية ، 2003 .

يوضح الجدول رقم (9/11) أمثلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات فى دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية بالإضافة الى التحريفات التى يحتمل إكتشافها عن طريق تلك الإجراءات ، وجدير بالذكر فإنه يلاحظ مدى تأثر الحسابات فى كل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل عند قراءة عمود التحريفات المحتملة، على سبيل المثال عند تنفيذ المراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات فقد يتوصل الى الأدلة عن كل من المبيعات وحسابات المدينين.

ويجب أن يقوم المراجع أيضاً بفحص القيم الكبيرة وغير العادية فى أرصدة حسابات المدينين ، ولاشك أن حسابات المدينين الفردية التى تتطلب إهتماماً خاصاً من المراجع تتمثل فى الأرصدة ذات الحجم الكبير ، والحسابات التى لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة ، وحسابات المدينين الخاصة بالشركات التابعة والمديرين والعاملين الكبار والوحدات كما يجب على المراجع أن يقوم بفحص ميزان المراجعة للمدينين ذى الأعمار الذى يتم إعداده فى تاريخ إعداد الميزانية لتحديد تلك الحسابات التى تتطلب فحصاً إضافياً .

ومن أمثلة الممارسات العملية التى يقوم بها المراجع للإجراءات التحليلية فى حساب نسب مجمل أرباح خطوط إنتاج الشركة المختلفة ومقارنته بنسب النشاط السائد فى السوق على النحو التالى :-

	نسب مجمل الربح عام 2000		نسب مجمل الربح عام 2001		نسب مجمل الربح عام 2002	
	الشركة	الصناعة	الشركة	الصناعة	الشركة	الصناعة
خط الإنتاج الأول	37	33	37.5	33	36	33
خط الإنتاج الثانى	25	24	22	24	21	23
خط الإنتاج الثالث	40	45	43	49	45	53

جدول رقم (9/11)

الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

الإجراءات التحليلية	التحريفات المحتملة
1- مقارنة نسب مجمل الربح مع ذات النسب للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجى) .	1- الزيادة أو النقص فى المبيعات وحسابات المدينين .
2- مقارنة قيم المبيعات شهرياً (على مستوى كل خط إنتاجى) خلال الفترات الزمنية المختلفة .	2- الزيادة أو النقص فى المبيعات وحسابات المدينين .
3- مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالى المبيعات مع ذات النسبة للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجى) .	3- الزيادة أو النقص فى مردودات ومسموحات المبيعات وحسابات المدينين.
4- مقارنة أرصدة العملاء الفردية ذات قيمة معينة مع ما يقابلها فى الأعوام السابقة .	4- التحريفات فى حسابات المدينين وحسابات قائمة الدخل ذات الصلة .
5- مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالى المبيعات مع ما يقابلها فى السنوات السابقة .	5- التعرف على حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل التى لم يتم تكوين مخصص لها .
6- مقارنة عدد الأيام التى طلبت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها فى السنوات الماضية .	6- الزيادة أو النقص فى مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة.
7- مقارنات مخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل كنسبة مئوية من حسابات المدينين مع ما يقابلها فى السنوات الماضية .	7- الزيادة أو النقص فى مخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة .
8- مقارنة معدل دوران المدينين بنظيرها فى السنوات السابقة أو بيانات الصناعة بالعام السابق .	8- الزيادة أو النقص فى حسابات مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة .
9- مقارن خصومات المبيعات كنسبة من الإيراد مع نظيرها فى العام السابق أو بيانات الصناعة .	9- الزيادة أو التدنيه فى خصومات المبيعات .
10- تقدير مصروف عمولة المبيعات عن طريق ضرب صافى الإيراد فى متوسط معدل العمولة ومقارنته مع مصروف عمولة الميعت المسجل بالدفاتر .	10- الزيادة أو التدنيه لمصروف عمولة المبيعات والمستحقات المرتبطة .

ولاشك أن النتائج السابقة قد تشير الى ما يلى :-

1) أن الشــركة تحقق نسب مجمل ربح أعلى من نظيره فى الصناعة فيما يتعلق بخط الإنتاج الأول وقد يكون ذلك مرجعه أنها تركز على الأسواق الــتى تســتطيع خلالها أن تبيع فيها ذلك المنتج بأعلى الأسعار بدلاً من التركيز على حجم المبيعات فى حد ذاته .

2) أن الشــركة تحقــق نسب مجمل ربح للمنتج الثالث أقل من نظيرها فى الصــناعة ، وقــد يكون ذلك مرده الى وجود عدد قليل من العملاء يتم البيع لهم بسعر منخفض نظير الإهتمام بالتعامل فى حجم كبير .

3) يوجــد نسبة مرتفعة لإجمالى ربح المنتج الثانى حتى عام 2001 حيث إرتفعت تلك النسبة بشكل كبير فى ضوء سياسات البيع المنشودة .

وربمــا يمكــن للمراجع أن يركز على زيادة نسبة إجمالى الربح بالنسبة للمنــتج الثانى بالشركة من 22% الى 25% ، ولذلك فقد يقوم بالإهتمام بتنفيذ إجراءات ثلاثة هى :-

أ - حساب التحريف المحتمل وتقييم الأهمية النسبية لقيمة ذلك التحريف (حيث يتم حساب ذلك عن طريق ما يلى 25% - 20% × مبيعات المنتج الثانى) . وفى ضوء ذلك يستنتج أن القيمة ذات أهمية نسبية محتملة .

ب- تحديــد الأسباب المحتملة للتغير ، حيث قد تتمثل تلك الأسباب فى الزيادة فــى المبــيعات ، أو الــزيادة فــى المخزون (نتيجة الإنخفاض فى تكلفة البضــاعة المباعة) ، أو الإنخفاض فى المشتريات (نتيجة الإنخفاض فى تكلفة البضاعة المباعة)، ووجود نتائج جيدة عن ممارسات البيع المنشودة.

جـــ- أهمية الإشارة الى الإهتمام بالزيادة المحتملة فى المبيعات والمخزون والإنخفــاض المحتمل فى المشتريات فى المنتج الثانى مما قد يترتب عليه التوسع فى إختبارات التحقق الأساسية الأخرى .

كمــا يوضــح الجــدول رقــم (9/12) طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

جدول رقم (9/12)

طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

	عام 2002	عام 2001	عام 2000
1- نسبة إجمالى الأرباح	%28	%27.5	%27
2- (مــردودات ومســموحات المبيــعات) ÷ (إجمالى المبيعات)	%10	%10	%9
3- (مصــروف الديــون المعدومة) ÷ (صافى المبيعات)	2.5	2.8	2.6
4- مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها ÷ حسابات المدينين	%7	%8.5	%8
5- عدد الأيام التى تظل فيها حسابات المدينين دون تحصيل	51	52	50
6- صافى حسابات المدينين ÷ إجمالى الأصول المتداولة	38	37	36

ويتضــح من الجدول السابق أن النسبة المئوية لمخصصات حسابات المدينين قد إنخفضت من 8% الى 7% ، وهو لا يبرر هذا التغير عدد الأيام التى تظل فــيها المستحقات دون تحصيل أو الظروف الإقتصادية ، بالإضافة لذلك يتوقع المراجع وجود تحريفات تزيد عن التحريف المحتمل مقدارها 15000 جنيه .

9/8 إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين

Tests of Details of Receivable Balances

يعتبر إجراء المصادقات **Confirmations** من أكثر إختبارات تفاصيل الأرصدة أهمية ، وعموماً فإن الإختبارات التفصيلية للأرصدة تتعلق بحسابات قائمة المركز المالى فى كافة الدورات بينما ترتبط بشكل غير مباشر بحسابات قائمة الدخل ، فعند إختبار تفاصيل أرصدة المدينين وإكتشاف أخطاء بالزيادة فى قيمتها فان ذلك يعنى وجود زيادة فى حساب المبيعات أيضاً .

وفيما يلى مناقشة لكيفية تحقيق أهداف مراجعة أرصدة المدينين عن طريق الإختبارات التفصيلية (الربط بين التفاصيل، الوجود ، الإكتمال ، الدقة، التبويب ، الفاصل الزمنى ، القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق ، العرض والإفصاح).

1- الربط بين التفاصيل Detail - Tie - In

يشير التحقق من ذلك الهدف الى إتفاق أرصدة حسابات المدينين بعد التحقق من صحة جمعها بميزان المراجعة الزمنى مع كل من الأستاذ العام ودفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

يعتبر إختبار المعلومات الخاصة بحسابات المدينين ومخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل الواردة فى ميزان المراجعة الزمنى أو الأعمار **Aged trial Balances** لتحقيق هدف الإرتباط بين التفاصيل **Details-Tie-In** إجراء ضرورى يتعين أداؤه قبل إجراء أية إختبارات أخرى ، حتى يتحقق ويتأكد المراجع من أن مجتمع حسابات المدينين الذى يتم إختباره متفق مع كل من الأستاذ العام والحسابات الفردية بدفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

ويمـــثل مــيزان المـــراجعة لحسابات المدينين ذو الأعمار قائمة بأرصدة حسابات المدينين بدفتر الأستاذ الفرعى (الملف الرئيسى لحسابات المدينين) فى تـــاريخ الميزانـــية ، وهـــو يتضمن أرصدة العملاء الفردية التى لم تدفع بعد الإضـــافة الـــى بـــيان تحليلى لكل رصيد يوضح الوقت المنقضى من تاريخ إســـتحقاقه الفاتورة الى تاريخ الميزانية ، يوضح الشكل رقم (9/13) توضيحاً لذلك الميزان .

الشكل رقم (9/13)

ميزان المراجعة الزمنى

شركة ....

ميزان المراجعة الزمنى 2002/12/31

رقم الحساب	اسم العميل	الرصيد فى 2002/12/31	الزمن بناء على تاريخ الفواتير				
			صفر– 30 يوم	31–60 يوم	61–90 يوم	91–120 يوم	أكبر
1		10000	5000	5000	—	—	—
2		3000	2000	1000	—	—	—
3		15000	15000	—	—	—	—
4		6000	—	—	—	—	6000
5		2000	—	—	—	2000	—
6		4000	2000	1000	1000	—	—
		40000	24000	7000	1000	2000	6000

التاريخ 2003/1/5 أعد بمعرفة .... قام بالتصديق عليه ....

يقوم المراجع عادة بمقارنة إجماليات ميزان المراجعة الزمنى مع حساب المدينيـــن الإجمـــالى بدفـــتر الأستاذ العام ، كما يجب تتبع عينة من الأرصدة الفـــردية الـــى المســـتندات المؤيـــدة مثل فاتورة البيع للتحقق من اسم العميل والرصيد والتطور الزمنى الصحيح .

2- الوجود Existence

أى وجـــود أرصدة حسابات المدينين المسجلة ، ويعتبر إجراء المصادقات الـــى حســـابات المدينيـــن أكثر إختبارات التفاصيل أهمية لتحديد مدى وجود أرصـــدة تلك الحسابات التى تم تسجيلها وكإجراء بديل يلجأ المراجع عندما لا يســـتجيب المدينيـــن للمصادقات بفحص المستندات المؤيدة للتحقق من شحن البضـــائع والحصـــول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك للتحقق من مدى تحصيل تلك الحسابات .

3- الإكتمال Completeness

بمعنى التحقق من أنه تم إدراج أرصدة حسابات المدينين الموجودة .

بصـــفة عامـــة من الصعوبة بل من المستحيل أن يتم إكتشاف النقص فى أرصدة حسابات المدينين إذا لم يتم تسجيل كافة عمليات المبيعات الخاصة بأحد العمـــلاء فى يومية المبيعات من خلال الإختبارات التفصيلية للأرصدة ، فمن المحتمل عدم إستجابة العملاء للرد على طلبات مصادقة تظهر وجود تخفيض فى أرصدتهم المدينة .

ويقـــوم المـــراجع عـــادة لتحقيق هدف الإكتمال بالإعتماد على إختبارات الـــتحقق الأساسية للعمليات المالية للمبيعات التى تم شحنها ولم يتم تسجيلها ،

بالإضافة الى إستخدام الإجراءات التحليلية ، كما يمكن أن يقوم بإختيار أرصدة حسابات المدينين التى تم إستبعادها من ميزان المراجعة الزمنى بالإعتماد على التوازن والمقارنة والمطابقة بين أرصدة المدينين بميزان المراجعة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام .

4- الدقة Accuracy

أى تحقــق المراجع من دقة أرصدة حسابات المدينين ، ولاشك أن إجراء المصادقات يعد أكثر إختبارات التفاصيل شيوعاً لتحقيق هدف الدقة من أرصدة المدينين .

وقد يلجأ المراجع لوسيلة بديلة عند عدم إستجابة العملاء لطلبات المصادقة عن طريق إختيار المستندات المؤيدة والمماثلة لنفس الأسلوب الموضح لتحقيق هدف الوجود . حيث يتم تنفيذ إختبار أرصدة المديونية والدائنية للأرصدة الفردية لحسابات العملاء بإختيار المستندات المؤيدة لعمليات الشحن وتحصيل النقدية .

5- التبويب الملائم Properly Classification

توجــد علاقة وثيقة بين هدف التبويب وهدف العرض والإفصاح ، حيث يتعلق الهدف الأول بتحديد ما إذا كان قد تم إجراء التبويب المنفصل الصحيح لأرصدة المدينين ، ومثال ذلك تحديد المراجع ما إذا كانت الأرصدة المستحقة علــى الوحدات التابعة والمديرين أو الوحدات الأخرى المرتبطة قد تم فصلها فــى ميزان المراجعة الزمنى ، أما هدف العرض والإفصاح يتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه بشكل صحيح ، ومثال ذلك يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إظهارها بشكل صحيح فى القوائم المالية .

6- صحة الفاصل الزمنى Correct Cutoff

ويتمــثل ذلــك الهــدف فى التحقق ما إذا كانت العمليات المالية الخاصة بالفترة الحالية تسجل فى الفترة التالية أو عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية فى الفترة الحالية ، وتظهر أهمية ذلك الهدف فى التحقق مما إذا كانــت العمليات المالية التى تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فى الفترة الملائمة .

ولاشــك أن الــتحريفات المــتعلقة بالفاصــل الزمنى (سواء للمبيعات أو مردوداتها ومسموحاتها أو متحصلات النقدية) يمكن أن تؤثر على دخل الفترة الحالية وعلى صحة أرصدة المدينين الخاصة بتلك الفترة .

يوضح الشكل رقم (9/14) تحديد منطقية وصحة الفاصل الزمنى للعمليات المالية لتلك الدورة .

وتجــدر الإشارة الى أن مراجعة وجود فاصل زمنى للمتحصلات النقدية أمــراً أقــل أهمية مقارنة بنظيره للمبيعات ومردوداتها ومسموحاتها لأن ذلك الفاصــل غير الملائم لا يؤثر على رقم الدخل ، وعادة ما يتم تتبع تحصيلات النقدية المسجلة الى الإيداعات بالبنك فى كشف البنك فى الفترة التالية .

7- القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

فعــادة مــا يتم تقييم وتسجيل حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق أى القــيمة التى سيتم تحصيلها فى النهاية التى تتمثل فى إجمالى أرصدة حسابات المدينين مطروحاً منها رصيد مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها .

شكل رقم (9/14)

منهج تحديد منطقية الفاصل الزمنى

1- الفاصل الزمنى للمبيعات :

أ - المعايير المناسبة للفاصل الزمنى .	يمثل معيار شحن البضائع توقيت حدوث المبيعات، أو يكون معيار نقل الملكية هو توقيت تسجيل الفاتورة ، عموماً يجب أن تتفق الطريقة مع المعايير المحاسبية ويتعين تطبيقها بثبات .
ب- تقييم ما إذا كان تم وضع الإجراءات الكافية للتحقق من صحة الفاصل الزمنى .	كإصدار العميل مستندات شحن مسلسلة الأرقام مسبقاً ، وأيضاً الفصل بين الواجبات المتعلقة بوظيفتى الشحن وإعداد الفواتير .
جـ- إختبار ما إذا كان قد تم التوصل الى فاصل زمنى مناسب .	مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة فى الأيام القليلة الأخيرة عن الفترة الحالية والأيام القليلة الأولى عن الفترة التالية، ولن يتأتى ذلك الا بوجود نظم رقابية داخلية ملائمة .

2- الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات :

أ - المعايير المناسبة .	فى حالة وجود أهمية نسبية للمردودات أو المسموحات يتم مقابلتها مع المبيعات المرتبطة (أى معالجة الشحنة المرتدة فى الفترة التالية بإدراجها فى الفترة الحالية وإعتبارها مخزون للفترة الحالية) .
ب- تقييم كفاية الإجراءات .	إختبار مدى قيام العميل بإجراءات تسجيل كافة المردودات والمسموحات على الفور .
جـ- إختبارات الفاصل الزمنى .	إختيار المراجع المستندات المؤيدة بمراجعة عينة من مردودات أو مسموحات المبيعات المسجلة بعد تاريخ الإقفال للتحقق من الفاصل الزمنى لها مع التاريخ الأصلى للبيع ، مع أهمية التحقق من فعالية نظم الرقابة الداخلية .

ومـن الضرورى بمكان تقييم المراجع لمدى كفاية تكوين الشركة للعميل لـتملك المخصصـات بإعتـبار أنهـا تمثل تقديرات محاسبية Accounting Estimates تـتعلق بالمستقبل ولا يمكن التنبؤ بها بدقة ، ويتم ذلك عن طريق ما يلى :-

1- فحـص نتائج إختبارات الرقابة المتعلقة بسياسات منح الإئتمان ويتم ذلـك بالتحقق من عدم وجود تغيير فى سياسات الإئتمان لدى عميل المـراجعة بالإضافة الى التحقق من إتفاق إختبارات سياسة الإئتمان والموافقة عنيها مع ما يقابلها فى السنة السابقة .

وفى تلك الحالة يعكس التغير فى تقييم مخصصات الحسابات المشكوك فى تحصيلها الظروف الإقتصادية وحجم المبيعات فقط .

2- الفحـص الدقـيق لحسابات المدينين فى ميزان المراجعة الزمنى ذو الأعمـار ، وتحديـد تلـك الحسابات غير المحصلة ومقارنة حجمها والفـترة الزمنـية لأرصدة الحسابات غير المحصلة مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم مدى زيادة أو إنخفاض قيمة المستحقات المدينة عبر الزمن ، كما تم أيضاً فحص ملفات الإئتمان والإستفسارات والمناقشات مع مدير الإئتمان وفحص المراسلات المرتبطة بالحسابات غير الجارية والتى لم يتم تحصيلها فى الوقت المعتاد .

وعـندما يدرك المراجع وجود كفاية لمخصصات الحسابات المشكوك فى تحصيلها يتعين عليه التحقق من مصروف الديون المعدومة عن طريق إجراء إختبار إعادة الأداء Reperormance Test للرصيد الإفتتاحى لحساب المخصص (والـذى تـم التحقق منه كجزء من عملية المراجعة السابقة) ، والتحقق من

شـطب الحسـابات غـير القابلة للتحصيل (كجزء من الإختبارات الأساسية للعمليات) بالإضافة للتحقق من الرصيد الختامى لحساب المخصص .

8- الحقوق Rights

بمعـنى التحقق من أن عميل المراجعة لديه حقوق على أرصدة حسابات المدينيـن ، وتـبدو أهمـية ذلك الهدف عندما يتم وضع جزء من المستحقات الخاصـة بالمدينين فى صورة ضمان للرهن أو تخصيصه الى شخص آخر ، او تحويله لوكيل تجارى أو بيعه مقابل خصم ، وبطبيعة الحال فإن المصادقات لن تلقى الضوء على مثل تلك الأمور التى لا يدرج المدينون وجودها .

ويعـتمد المـراجع فى تحقيقه لذلك الهدف على إجراءات فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ، والإستفسارات والمناقشات مع العميل بالإضافة الى المصادقة على البنوك .

9- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

بمعنى التحقق من العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين بشكل ملائـم وصحيح ، أى التحقق من أن المعلومات المرتبطة بأرصدة الحسابات الناتجة من دورة المبيعات والمتحصلات قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم فى القوائم المالية .

وحـتى يمكـن تقييم ملائمة العرض والإفصاح وصحته يجب أن يراعى المـراجع مدى تطبيق الشركة وفهمها للمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية للعرض والإفصاح على النحو التالى :-

- فصل القيم ذات الأهمية النسبية التى تتطلب إفصاحاً منفصلاً حيث يجب فصل المستحقات من الشركات التابعة والمديرين وكبار العاملين عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء .
- الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العميل المختلفة.
- الدمج والتجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام فى القوائم المالية بشكل يناسب المستخدمين الخارجيين لتلك القوائم .
- مدى كفاية الملحوظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، على سبيل المثال أهمية الإفصاح عن المستحقات من الشركات التابعة [1] .
- الإفصاح عن معلومات الرهن وتحويل أرصدة المدينين لوكيل تجارى أو خصمها أو تخصيصها لشخص أخر وكذلك القيم المستحقة من الأطراف ذات العلاقة .

9/9 إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين

Confirmation Process of Accounts Receivable

9/9/1 طبيعة المصادقات وحتميتها

Nature and Necessity of the Confirmation

تعد المصادقات أحد أكثر إجراءات المراجعة أهمية ، حيث عن طريقها يمكن للمراجعين التحقق من صحة أهداف الوجود والدقة وصحة الفاصل الزمنى لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية وحسابات المدينين .

---

(1) تعتبر قضية Continental Vending Case أحد أهم القضايا فى تاريخ مهنة المراجعة المتعلقة بضرورة الإفصاح عن المستحقات من شركات تابعة ، لمزيد من التفاصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات من العميل والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001 .

وقـد تطلـب المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أن يقوم المراجعون بضـرورة إرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلى للمخزون عند إصدار تقرير نظيف غير متحفظ Clean or Unqualified Report [1] . وقد تـم تعديل إيضاح معيار المراجعة رقم (67) بعنوان المصادقات بهدف تحديد الحالات التى خلالها يتم توفير متطلب يسمح بإصدار تقرير نظيف على الرغم من عدم إرسال مصادقة لحسابات المدينين هى :-

أ - عدم الأهمية النسبية لأرصدة حسابات المدينين .

ب- إعتـبار إجراء المصادقات دليل إثبات غير فعال لعدم وجود إستجابة غير كافية أو عدم إمكانية الإعتماد عليها .

جـ- إنخفاض مستوى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة معاً ، وفى ظل توافـر أحد تلك الحالات يجب على المراجع تبرير ذلك بشكل موثق فى أوراق العمل وأن يقوم بجمع أدلة إثبات أخرى للتوصل الى أدلة تتسـم بالكفايـة والصـلاحية عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية .

---

[1] تطلب المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ضرورة قيام المراجعين بإرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلى للمخزون ، وذلك نتيجة مباشرة لأحد القضايا المعروفة التى حدثت عام 1938 باسم Mckesson & Robbins Case حيث لم يتم إكتشاف قدر كبير من الغش نتيجة تضمين قيم زائفة للمدينين وللمخزون بسبب الإهمال فى إرسال المصادقات والجرد الفعلى للمخزون .

9/9/2 قرارات المصادقات Confirmation Decisions

تتمثل قرارات المراجع الخاصة بتنفيذ إجراءات المصادقات فى الآتـى : (1) أنواع المصادقات المستخدمة ، (2) توقيت الإجراءات ، (3) حجم العينة، (4) العناصر الفردية التى سيتم إختيارها .

أنواع المصادقات

وتـبدأ القرارات الخاصة بنوع المصادقة من عدم إستخدام المصادقة فى بعـض الحالات ، أو إستخدام المصادقات السلبية أو الإيجابية فقط أو إستخدام مـزيج مـن المصـادقات السلبية والإيجابية . وتتمثل أبرز العوامل الرئيسية المؤثرة فى القرار فى الأهمية النسبية لإجمالى أرصدة المدينين ، عدد وحجم الحسـابات الفردية للمدينين ، مخاطر الرقابة وفعالية المصادقات كأداة تحقق ومدى توافر أدلة الإثبات الأخرى .

للتأكد من صحة ودقة أرصدة حسابات المدينين يستخدم نوعان شائعان من المصـادقات همـا المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية طبقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (67) .

1- المصادقة الإيجابية Positive Confirmation

تتمـثل المصادقة الإيجابية فى وسيلة إتصال يتم توجيهها الى المدين (طرف ثالـث مستقل) ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر على دقة المعلومات التى يطلبها المراجعة . ويتم تصنيف المصادقة الإيجابية الى نوعين هما :-

1- مصادقة إيجابية مع طلب معلومات من المدين يطلب فيها من العميل التأكيد بشكل مباشر عما إذا كان الرصيد المفصح فى طلب المصادقة

يعتبر رصيداً صحيحاً أو غير صحيحاً . يمثل ذلك النوع الأول مصادقة إيجابـية مع طلب معلومات من المصادقة Positive Confirmation with Request Information والتى يتم من خلالها الطلب من المدين بأن يقوم بإرسالها الى المراجع بعد الرد عليها فى كافة الأحوال . يوضح الشكل رقم (9/15) مثالاً على ذلك النوع من المصادقة الإيجابية .

2- يتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها Positive Confirmation with the Information to be Confirmed ويعتمد المراجع على ذلك بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن للمدين (مستلم المصادقة) أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات . ويأخذ ذلك النوع الثانى من المصادقة شكل المصادقة الخالى Blank Confirmation Form ، حيث لا يتم تحديد القيمة بتلك المصادقة وإنما يطلب من متسلم المصادقة بكتابة الرصيد أو أى معلومات أخرى . وحيث أن ذلك النوع يتطلب أن يقوم المدين بـتحديد المعلومات المطلوبة قبل التوقيع على المصادقة وإعادتها فإنه يمكـن الإعـتماد عليها بشكل أكبر من النوع الأول ، إلا أن معدلات الإستجابة عادة ما تكون منخفضة من المدينين فى أشكال المصادقة الخالية.

2- المصادقة السلبية Negative Confirmation

ويتم فى ذلك النوع من المصادقات من المستلم (العميل) أن يرد فقط فى حالة عدم صحة المعلومات ، أو بعبارة أخرى عندما لا يتفق المدين مع القيمة المذكورة فى المصادقة ، يوضح الشكل رقم (3/16) نموذج للمصادقة السلبية.

الشكل رقم (9/15)

المصادقة الإيجابية

شركة ....

5 يناير 2003

العميل 25512

السيد المحترم :

فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا ، برجاء إرسال ردكم على هذه المصادقة الى المراجع الخاص بنا مباشرة على العنوان التالى :

36 شارع شريف – القاهرة – وسط البلد

تم إيضاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا فى 31 ديسمبر 2002 كما هو مذكور أدناه ولا يمثل ذلك طلباً للدفع ، إن إهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلاً لتقديرنا . من فضلك ضع الرد فى الظرف المرفق .

المدير المالى

المراجعون : حازم حسن وشركاه

الرصيد المستحق منا يبلغ .... جنيه فى 31 ديسمبر 2002 ، يعد رصيداً صحيحاً عدا المذكور أدناه :

....

....

....

التاريخ .... الموقع ....

شكل رقم (9/16)

المصادقة السلبية

المصادقة على الحساب الى المراجع

مــن فضلك إختبر هذا البيان بدقة ، إذا لم يكن يتفق مع الدفاتر الخاصة بكم ، إذكــر فقــط الإســتثناءات وإرسلها مباشرة الى المراجع الخاص بنا على العنوان التالى:

36 شارع شريف – القاهرة – وسط البلد

ويقــوم هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا . يوجد ظرف مرفق يمكن إستخدامه فى حالة الإستجابة .

عمومــاً تعتبر المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الإعتماد عليه بصورة أكبر لأن المراجع يمكنه أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة إذا لم يتم إستلام الإستجابة من المدين ، فى حين يكون عدم الرد فى المصادقة السلبية إشارة الى أن هناك إســتجابة صحيحة على الرغم من أنه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة ، رغماً عن ذلك فإن المصادقة السلبية تتمتع بتكلفة أقل بعدم وجود جلسات ثانية وعدم وجود متابعة فى حالة عدم الإستجابة .

عموماً من المقبول إستخدام المصادقة السلبية فقط فى حالة وجود الظروف التالية تطبيقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (67) هى :-

1- تضمين رصيد المدينين عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة .

2- إنخفاض المستوى الموحد لمخاطر الرقابة المقدرة والمخاطر الحتمية حيــث تكــون الحالة فى ظل عدم فعالية الرقابة الداخلية أو إذا كانت

هـناك تحريفات ذات إستثناء مرتفع (فى حالة الخلاف على أرصدة المدينين أو عدم دقتها عند مراجعة السنة السابقة) .

3- عـدم وجـود سبب يدعو للإعتقاد بأن مستلمى المصادقة لن يعيروا إهتماً بها (مثلاً وجود معدل إستجابة مرتفع على المصادقات الإيجابية فى السنوات الماضية) .

وقد يقوم المراجعون بإستخدام مزيج من المصادقات الإيجابية (فى حالة الحسـابات المديـنة ذات الأرصدة الكبيرة) والمصادقات السلبية (للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة) .

التوقيت :-

إذا مـا كان القرار هو إجراء مصادقة على أرصدة حسابات المدينين قبل نهايـة السنة المالية ، فإنه من الضروري أن يتم إختبار العمليات المالية التى تقـع بين تاريخ إرسال المصادقات وتاريخ إعداد الميزانية عن طريق فحص فواتـير البـيع ومسـتندات الشـحن (مسـتندات داخلية) والأدلة الخاصة بالمتحصلات النقدية بالإضافة الى تنفيذ الإجراءات التحليلية .

حجم العينة :-

تتمـثل أهم العوامل الرئيسية التى تؤثر فى حجم العينة المرتبطة بإجراء مصادقة حسابات المدينين فى التحريف المحتمل أو المقبول ، المخاطر الحتمية (الحجـم النسـبى لإجمالى المدينين وعدد حساباتها والتحريفات المتوقعة) ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الإكتشاف المحققة من الإختبارات الأساسية الأخرى بالإضافة الى نوع المصادقة .

إختيار العناصر التى سيتم إختبارها

يــتم التقسيم الطبقى للعناصر التى سيتم إختبارها فى معظم المصادقات ، ويتمــثل المنهج النموذجى لذلك فى إعتبار الحجم النقدى للحسابات النقدية وطول الفترة الزمنية التى ظلت فيها الحسابأت مستحقة الدفع أساساً لإختيار الأرصدة للمصـــادقة . وفـــى معظم الحالات يقوم المراجع بإختيار كافة الحسابات التى تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم بإختيار عشوائى لعينة من باقى المجتمع .

9/9/3 متابعة الردود على المصادقات وتحليل الفروق والتوصل للإستنتاجات

متابعة الردود Control and Follow-up Responses

يتعين وجود نظام للرقابة على المصادقات حتى يتم إستلامها من المدينين، حيــث يقوم المراجع عادة بالإشراف على ما يقوم به العميل من مساعدة فى إعداد المصادقات على النحو التالى :-

- وضع المصادقات فى المظاريف ووضع الطوابع عليها .
- وضع العنوان الذى سيتم رد المصادقات اليه على المظاريف حتى يتم الــتأكد من رد المصادقات التى لن يتسلمها المدينين من خلالها البريد لمكتب المراجعة .
- متابعة المصادقات الإيجابية التى لم يتم ردها من قبل المدينين ، حيث عادة ما يتم إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية .
- القــيام بإجراءات مراجعة بديلة بخلاف مصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التى لم يتم التأكد من صحتها عن طريق المصادقة موجودة وتــم إدراجها بالقيمة المناسبة والدقيقة ، وتتمثل تلك الإجراءات التى يتعين توثيقها ما يلى :-

1- الحصـــول على أدلة إثبات خاصة بالمتحصلات النقدية التالية لتاريخ المصادقة .

ويــتم ذلك عن طريق إختبارات إشعارات التحويل ، والقيود فى دفاتـــر المتحصـــلات النقدية ، ويعتبر ذلك الإجراء بديلاً مفيداً حيث يفترض بشكل معقول أن العميل لن يقوم بالسداد ما لم يكن هناك مبلغ مستحق عليه بالفعل .

2- الـتحقق من الإصدار الفعلى لفواتير البيع والتحقق من التاريخ الفعلى لإعداد تلك الفواتير .

3- التحقق من أن الشحن قد تم بالفعل عن طريق إختبار مستندات الشحن ويعد ذلك ملائماً لإختبار الفاصل الزمنى .

4- فحص المراسلات مع العميل للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التى تكون محل شك .

عموماً يتوقف إستخدام مدى وطبيعة تلك الإجراءات البديلة بصفة أساسية علـــى الاهمـــية النسبية لعدد المصادقات التى لم يتم الإستجابة فيها ، وأنواع الـــتحريفات الـــتى لـــم يتم إكتشافها فى المصادقات التى تم إستلام الرد عنها وإستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية .

تحليل الفروق Analysis of Differences

يتعيـــن على المراجع تحليل لأسباب الفروق التى تم التقرير عنها نتيجة مقارنـــة ردود المدينيـــن بطلـــبات المصـــادقة ، ولعل أبرز أكثر أنواع تلك الإختلافات إنتشاراً ما يلى :-

أ – ســداد المدين رصيده قبل تاريخ المصادقة ، إلا أن عميل المراجع لم يتسلم القيمة فى وقت تاريخ المصادقة .

ب– تســجيل عمــيل المراجعة المبيعات فى تاريخ الشحن ، وقيام المدين بتسجيل ذلك عند إستلامه البضاعة .

جــ– عــدم قيام عميل المراجعة بتسجيل عملية رد البضاعة فى وقت إعداد المصادقة .

ء – وجود قيم متنازع عليها بسبب أخطاء فى السعر الخاص بالبضاعة أو وجود تلف فيها أو عدم إستلام الكمية المناسبة لها .

وفى تلك الحالات يتعين على المراجع أن يقوم بفحص تلك الأسباب بعناية قبل تحديد إمكانية وجود تحريفات قد تتعلق بالفاصل الزمنى للنقدية المحصلة أو وجود إختلاس مرحلى لأرصدة المدينين أو وجود سرقة للنقدية (فى حالة إتمــام الســداد الفعلى) ، أو لتحديد إمكانية عدم إستلام المدينين للبضاعة أو تحــريف فى الفاصل الزمنى فى دفاتر العميل (عند عدم إستلام البضائع) أو تحديد مدى وجود أخطاء من العميل .

وفى كافة الأحوال يطلب المراجع من عميل المراجعة تسوية تلك الفروق والإتصــال بالمدينيــن لحــل أوجه عدم الإتفاق ، ويجب أيضاً أن يتحقق من استنتاجات عميل المراجعة لكل فرق جوهرى .

توصل المراجع الى الإستنتاجات Auditor's Conclusions

ســيكون من الضرورى أن يقوم المراجع بإعادة تقييم الرقابة الداخلية بعد أن يتم تسوية كافة الفروق ، وإذا كان هناك عدد كبير من التحريفات على نحو

لا يـتفق مـع تقدير مخاطر الرقابة سيكون من المهم تعديل ذلك التقدير وأخذ أثره فى الحسبان خلال عملية المراجعة .

وسـيكون من الضرورى أن يتم التعميم الى إجمالى مجتمع المدينين وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية .

كمـا يتعين على المراجع أيضاً تقييم الطبيعة النوعية للتحريفات المكتشفة فـى العينة بغض النظر عن القيمة النقدية للتحريفات المتوقعة ، حتى لو كانت تلـك التحريفات المتوقعة أقل من التحريفات المقبولة لأرصدة المدينين ، حيث إن تلـك الـتحريفات الموجودة فى العينة يمكن أن تكون عرضة لمشكلة أكثر خطورة .

ويتمثل القرار النهائى عموماً عن حسابات المدينين والمبيعات عما إذا كان قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الاساسـية للعمليـات والإجـراءات التحليلـية وإجـراءات الفاصل الزمنى والمصـادقات وباقى إختبارات التحقق الأخرى – لتبرير الإستنتاجات التى تم التوصل اليها عن صحة الأرصدة المدرجة بالقوائم المالية .

9/10 مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين Auditing Others Receivables

تركـز المناقشة حتى تلك النقطة حول حسابات المدينين التجاريين ، ومع ذلـك لدى معظم منشآت الأعمال أنواع أخرى من حسابات المدينين التى يتم التقرير عنها فى القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك ما يلى :-

- حسابات المدينين – المديرين والعاملين .
- حسابات المدينين – الأطراف ذوى العلاقة .
- أوراق القبض .

وتتماثل أهداف المراجعة السابقة المطبقة على حسابات المدينين التجاريين مع نفس أهداف المراجعة الخاصة بتلك الحسابات . ومل نوع من تلك الأنواع مــن حســابات المدينين يتم المصادقة عليها نمطياً كما يتم تقييم مدى إمكانية تحصيلها أيضاً .

9/11 تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding – Account Receivable and Related Accounts

عندما يقوم المراجع بإتمام إختبارات التحقق الأساسية المخططة يتم تحديد التحريفات المحتملة **Likely Misstatements** (التحريفات المتوقعة بالإضافة الى مخاطر معاينة مسموح بها) من حسابات المدينين سواء بإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية **Statistical or non Statistical Sampling Techniques** ، ويتم بعد ذلك مقارنة التحريفــات المحتملــة مع التحريفات المقبولة والمسموح بها **Tolerable Statements** المخصصــة لذلك الحســاب . فــإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فقد يعتبر المــراجع أن ذلــك الحساب قد تم عرضه بعدالة فى القوائم المالية . والعكس صحيح فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول ، فقد يستنتج المراجع أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة .

يجــب أن يقــوم المــراجع أيضــاً بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال إختبارات التحقق الأساسية ، وفى بعض الحالات قد توفر تلك التحريفات دليل إثبات إضافى عن مخاطر الرقابة **Control Risk** . وعن طريق تحديد أسباب تلــك التحريفات يمكن للمراجع أن يحدد أن التقييم الأولى لمخاطر الرقابة كان منخفضــاً جــداً ، على سبيل المثال فإن المراجع قد يقوم بتدنيه تقييمه لفعالية

الإجـراء الرقابى على منح الإئتمان (بمعنى قد تزيد مخاطر الرقابة) تأسيساً علـى وجـود عدد ضخم من التحريفات المكتشفة أثناء إختبارات مخصصات الحسـابات غير القابلة للتحصيل ، وذلك قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر المراجعة **Audit Risk** .

وإذا ما إستنتج المراجع أن مخاطر المراجعة تعتبر مرتفعة بشكل لا يمكن قبولـه فإنـه يتعيـن أداء إجراءات مراجعة إضافية . ويجب أن يقوم العميل بـتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة الى مستوى مقبول أو يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ .

بإختصـار يتأسـس القرار النهائى الخاص بحسابات المدينين والحسابات المرتـبطة على ما إذا كان قد تم الحصول على دليل إثبات كافى وصالح من إختبارات التحقق الأساسية التى تم إجرائها .

الفصل العاشر

مراجعة دورة الأجور
وإدارة الموارد البشرية

الفصل العاشر

مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Auditing Payroll and Human Resource Management Cycle

مقدمة

يهـتم ذلك الفصل بدراسة الجانب التطبيقي لمراجعة دورة الأجور وإدارة المـوارد البشرية ، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف فسوف يتم تقسيم الفصل إلى الموضوعات التالية :

10/1 طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

10/2 الوظـائف والمسـتندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

10/3 الإجـراءات الرئيسـية للفصـل بين المسئوليات والواجبات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

10/4 أختـبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

10/5 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

10/6 تصـميم وتنفيذ اختبارات تفاصيل الارصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية .

10/7 تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncement

- قائمة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (87) بعنوان المحاسبة عن المعاشات.
- قائمة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (106) بعنوان المحاسبة عن مزايا ما بعد التقاعد بخلاف المعاش .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم 312 بعنوان مخاطر المراجعة والاهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم 316 بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم 319 دراسة الرقابة الداخلية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .

إيصدح معايير الم جعه القسد رفم 326 بعنوان أدلة الإثبات

- إيضاح معايير المراجعه القسم رقم 329 بعنوان الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم 329 بعنوان توثيق عملية المراجعة .

10/1 طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

The nature and Accounts of Payroll and Human Resources Management Cycle

تبدأ دورة الأجور والموارد البشرية بتحديد السياسات السليمة الخاصة بتعيين الأفراد وتدريبهم وترقيتهم وتحديد مكافآتهم وحوافزهم وتنتهى بدفع مقابل الخدمات التى يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للخدمة والجهات الأخرى والتى تتمثل فى ضرائب الأجور المستحقة .

فتلك الدورة تتضمن توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم ، بغض النظر عن تصنيف وطرق تحديد أجورهم .

وتعتبر دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية هامة لعديد من الأسباب هى:-

1- تشكل المرتبات والأجور وما فى حكمها مصروفات رئيسية ذات أهمية نسبية فى كافة المنشآت .

2- تعد تكلفة العمل عاملا هاما فى تقييم المخزون السلعى فى الشركات الصناعية وشركات المقاولات، ويؤدى التبويب والتخصيص غير الملائم بها الى تحريف هام فى صافى الدخل .

3- تعتبر الأجور أحد الجوانب التى يمكن أن يتم خلالها فقد جزء كبير من موارد الشركة نتيجة عدم الكفاءة أو عن طريق الغش .

بصفة عامة توجد عديد من الأختلافات فيما بين دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية وباقى الدورات عند إجراء عملية المراجعة هى :-

1- تتميز دورة الأجور بوجود مجموعة واحدة من العمليات :-

حيث تشمل دورة الأجور عملية الحصول على الخدمات من العاملين ودفع مقابلها من الأجور خلال فترة قصيرة على النقيض من معظم الدورات التى

تتضـــمن مجموعتيـــن من العمليات على الأقل ، على سبيل المثال تشمل دورة المبـــيعات والمتحصلات كل من العمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية ومردودات ومسموحات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل .

2- تعتـــبر العمليـــات المالية للأجور أكثر اهمية بكثير من أرصدة الحسابات المرتبطة بها فى الميزانية :-

حيث تكون الحسابات ذات الصلة بالأجور (مثل الأجور المستحقة والضرائب المستحقة من الصغر نسبيا مقارنة بقيمة العمليات المالية للأجور) .

3- تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية :-

ويعـــود أمر تلك الفعالية لوجود قوانين تحكم سداد الأجور للعاملين ودفع الضرائب المستحقة عليها .

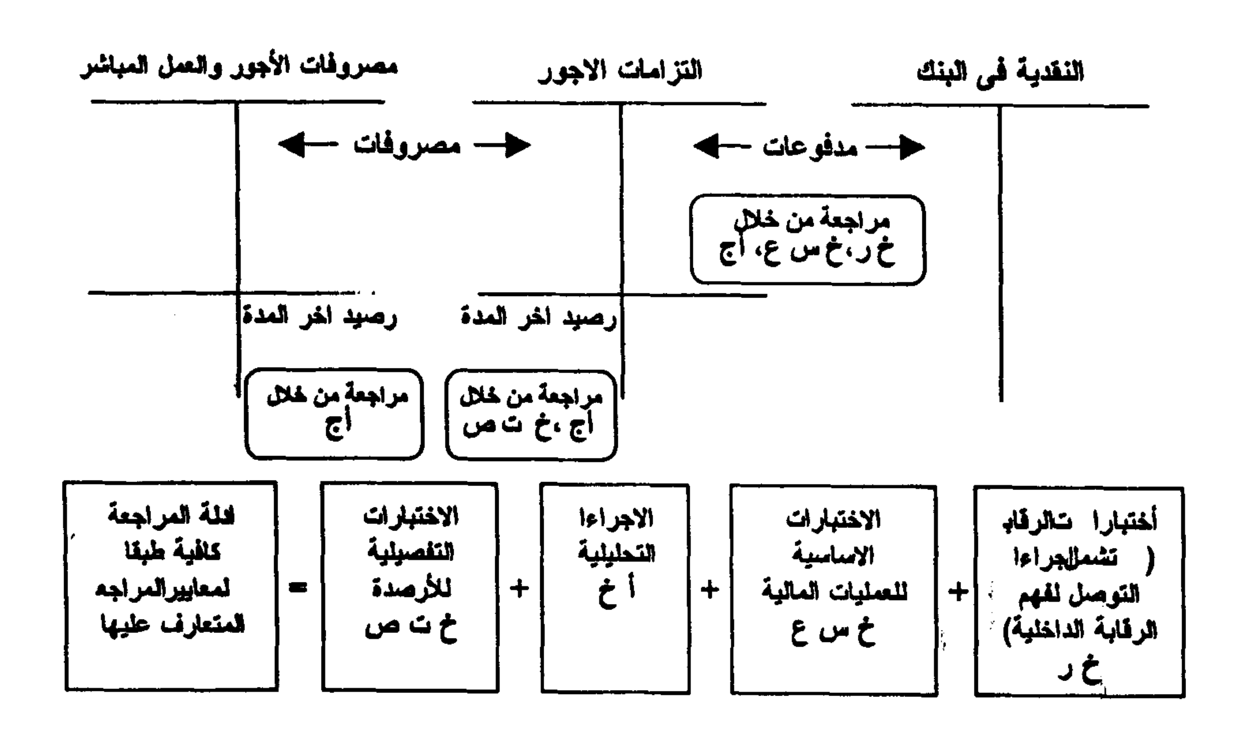
4- تـــتركز مراجعة دورة الأجور على كل من أختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات أكثر من الإجراءات التحليلية وأختبارات التفاصيل :

ويـــرجع ذلك بسبب الخصائص الثلاثة المتقدمة ، حيث عادة ما يستغرق تنفيذ أختبارات التفاصيل والأرصدة وقت قليل نسبيا .

ولاشك أن هناك عدة حسابات رئيسية لتلك الدورة ، كما تتنوع أختبارات مراجعـــتها . يوضـــح الشكل رقم (10/1) تلك الأنواع من اختبارات مراجعة دورة الأجـــور والأفراد بهدف التعرف على حساباتها ، كما يوضح هذا الشكل أيضا نموذج مخاطر المراجعة المستخدم لمراجعة تلك الدورة .

الشكل رقم (10/1)

أنواع إختبارات المراجعة فى دائرة الاجور والأفراد وحساباتها



10/2 الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Functions records, Documents and Controls in the Payroll and Human Resources Cycle

هـــناك اربعـــة وظائف فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية ، وفيما يلى ابراز تلك الوظائف بالأرتباط بالعمليات والحسابات والمستندات والسجلات الخاصة بها فضلا عن نظم الرقابة الداخلية التى تهدف الى منع الأخطاء فى تلك الدورة .

1- وظيفة تعيين الأفراد واستخدامهم Personnel and Employment

تعتـــبر إدارة الأفـــراد (المـــوارد البشرية) بالمنشأة مصدر حيادى لمقابلة وتعييـــن العاملين المؤهلين ، وتعتبر الإدارة أيضا أحد المصادر المستقلة التى توفر التحقق الداخلى من صحة معلومات الأجور وتتمثل السجلات والمستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :-

أ- السجلات والمستندات

1- سجلات العاملين Personnel Records

وهـــى سجلات تتضمن بيانات عديدة مثل تاريخ التعيين ، ونتيجة أختبار تعييـــن الأفـــراد ، ومعدلات الأجور المدفوعة والأستقطاعات المصدق عليها وتقييم الأداء بالإضافة الى تاريخ إنهاء التوظيف .

2- نموذج التصديق على الأستقطاعات Deduction Authorization Form

هو عبارة عن نموذج للتصديق على أستقطاعات الأجور كالسلف والضرائب والدمغات واية أشتراكات أو مستحقات لنقابات أو خلافه .

3- نموذج التصديق على معدل الأجر Rate Authorization Form

هـو نمـوذج التصديق على الاجر ، ويمثل عقد العمل وتصديق الإدارة مصدر المعلومات فى ذلك النموذج .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تعتـبر أكثر أنواع الرقابة الداخلية من منظور عملية المراجعة فى إدارة الأفـراد والموارد البشرية هى الطرق الرسمية لإبلاغ المسئولين عن تسجيل وقـت العمل وإعداد الأجور ببيانات العاملين الجدد والتصديق على التغيرات الأولية والدورية فى معدلات الأجور وتاريخ انتهاء خدمة العاملين الذين لم يعد يعملون بالشركة .

ويتمثل أهم تلك النظم فى الآتى :-

1- الفصل بين الواجبات Segregation of Duties ومن أمثلة ذلك عدم إمكانـية قـيام الأفـراد الذيـن يرتبطون بالعمل في بطاقات الوقت وسجلات الأجور أو الشيكات الخاصة بالأجور بالتعامل مع سجلات العاملين .

2- أمـا الإجراء الثانى الهام لإجراء الرقابة الداخلية فى الأختبار الكافى لتأهيل العاملين الجدد ومدى أمانتهم وأستقامتهم

2- وظيفة تسجيل الوقت وإعداد الأجور Timekeeping and Payroll preparation

تؤثـر تلـك الوظيفة بشكل مباشر على مصروفات الأجور خلال الفترة ولذلـك تعد من أهم الوظائف عند أداء عملية مراجعة الأجور . ويتضمن تلك

الوظيفة إعداد بطاقات الوقت عن طريق العاملين ، وتلخيص وحساب إجمالى الأجــور والأستقطاعات وصافى قيمة الأجور ، إعداد شيكات الأجور وإعداد ســجلات الأجور . ولمنع حدوث تحريفات فى كل من تلك الأنشطة يتعين أن يكون هناك إجراءات رقابة داخلية كافية عليها . وتتمثل المستندات والسجلات وأنظمة الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :-

أ- المستندات والسجلات

1- بطاقة الوقت Time Card

وهــو مستند يوضح الوقت الذى بدأ فيه العامل العمل والوقت الذى أنتهى منه فى كل يوم وعدد الساعات التى عمل فيها العامل ، وقد يتم إعداد بطاقات الوقــت تلقائــيا عــن طريق استخدام الساعات الزمنية . وعادة ما يتم تقديم بطاقات الوقت أسبوعيا .

2- بطاقة وقت الأمر Job Time Ticket

وهــى مستند يتم فيه توضيح الأعمال التى قام بها العامل بالمصنع خلال فــترة محددة من الزمن ، ويتم استخدام ذلك النموذج عندما يقوم العامل بتأدية أعمال مختلفة أو عندما يقوم بالعمل فى إدارات مختلفة .

3- تقرير ملخص الأجر Summary payroll Report

هو مستند يتم أستخراجه عن طريق الكمبيوتر ، حيث يتم في ذلك التقرير تلخيص الاجور الخاصة بأحد الفترات فى نماذج عديدة حيث يتم فى أحد تلك الــنماذج تلخيص الإجماليات المدينة لكل حساب بالأستاذ العام مرتبط بنفقات الأجور ، وذلك الملخص سوف يساوى إجمالى الأجور الخاص بالفترة .

كذلـــك يوجد ملخص آخر متعارف عليه بالشركات الصناعية وهو يتمثل فى الإجماليات التى يتم تحميلها على الوظائف المختلفة فى نظام المحاسبة عن تكالـــيف الأوامر Job Cost Accounting System وبالمثل يمكن تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع .

4- يومية الأجور Payroll Journal

وهـــى دفتر يومية يتم فيه تسجيل شيكات الأجور ، ويتم فيه عادة توضيح كل من إجمالى الأجور ، المبالغ المحتجزة للضرائب ، وصافى الأجور .

ويـــتم الحصول على يومية الأجور لأية فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة فى ملفات الكمبيوتر ويتم أيضا إدراج التفاصيل بدفتر اليومية فـــى الملـــف الرئيسى للأجور ويتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

5- الملف الرئيسى للأجور Payroll Master File

وهـــو ملـــف يـــتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف ويتم الأحـــتفاظ فـــى هـــذا الملـــف بإجمالى الأجور المدفوعة حتى السنة الحالية . ويتضمن سجل كل موظف ما يلى:- إجمالى الأجر فى كل فترة، الأستقطاعات من إجمالى الأجر ، صافى الأجر ، رقم الشيك والتاريخ . ويتم تحديث الملف الرئيسى من ملفات العمليات المالية للأجور بالكمبيوتر .

ويتعين أن يتساوى إجمالى الأجور المستحقة بالملف الرئيسى مع الرصيد الكلى لإجمالى الأجر فى الحسابات المختلفة بالاستاذ العام .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتضمن الرقابة الكافية على الوقت المؤرخ فى بطاقة الوقت أستخدام ساعة زمنـــية أو طـــريقة اخرى تضمن أن العاملين يدفع لهم أجر يتناسب مع عدد الســـاعات التى قاموا بالعمل خلالها ، ويجب أن تكون هناك نظم رقابة داخلية أيضـــا لمـــنع أى شخص من إثبات ساعات عمل غير صحيحة لأى عدد من العاملين أو إدراج بيانات كاذبة فى بطاقات الوقت .

ويمكن الرقابة على الملخصات والعمليات الحسابية الخاصة بالأجور عن طريق ما يلى :-

- وجود سياسات محددة بدقة فى قسم إدارة الأجور .
- الفصل بين الواجبات لتوفير ضبط ذاتى تلقائى .
- مطابقة ساعات الأجر مع سجلات الإنتاج المستقلة .
- التحقق الداخلى من كافة البيانات الهامة .

على سبيل المثال يجب أن تتضمن سياسات الاجور ضرورة قيام شخص مؤهـــل حيادى بإعادة حساب الساعات الفعلية للعمل ، كما يجب فحص مدى وجـــود موافقة مناسبة على الوقت الإضافى ، وأختبار بطاقات الوقت لتحديد مـــدى وجـــود مسح أو تعديل ، كما يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معـــدلات الأجـــر ومعدلات الاستقطاع الموجودة بملفات الكمبيوتر ومقارنتها بالمعدلات المعتمدة فى ملفات الأفراد والعاملين .

وتشـــمل نظـــم الـــرقابة الداخلية على إعداد شيكات الأجور منع الأفراد المسئولين عن إعداد الشيكات من أن يكون لهم التعامل مع بطاقات الوقت ، أو التوقيع أو توزيع الشيكات ، بالإضافة الى أداء إجراءات تحقق داخلية حيادية

لمخـرجات الأجـور ، كما يجب أن تكون الشيكات ذات تسلسل سابق الترقيم وأن يتم التحقق منها بمطابقتها مع كشوف حساب البنك .

وعـندما تؤثـر تكلفـة العمل الصناعية على تقييم المخزون يجب أن يتم التركـيز بنحو خاص على نظم الرقابة التى تكفل من توزيع تكلفة العمل على التبويبات الملائمة من الحسابات ، كما يجب أن تكون هناك نظم رقابية داخلية كافـية على تسجيل بطاقات عمل الأمر والمعلومات الأخرى الملائمة للأجور فى سجلات محاسبة التكاليف ، وتعتبر أداء إجراءات التحقق الداخلية المستقلة على تلك المعلومات إجراءات رقابية جوهرية .

3- وظيفة دفع الأجور payment of Payroll

يجـب أن يتم التعامل مع التوقيع والتوزيع الفعلى للشيكات بشكل صحيح لمـنع سرقتها . وتتمثل المستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :-

أ- المستندات

شيك الاجور Payroll Check

ويتمثل فى الشيك الذى يتم تحريره للعامل مقابل الخدمات التى قام بأدائها، ويعتـبر إعـداد ذلك الشيك أحد أجزاء وظيفة إعداد الأجور ، إلا أن التوقيع المعـتمد علـى الشيك يجعل من الشيك أحد عناصر الأصول ، وتتمثل القيمة الـتى يحـرر بهـا الشـيك إجمـالى الأجر مطروحا منها كل من الضرائب والأسـتقطاعات الأخرى المحتجزة ، وبعد أن يتم صرف الشيك وأستلامه من

البنك ستنظر اليه الشركة على أنه ملغى Cancelled Check ، حيث من المتعارف عليه أن يتم إيداع الأجور مباشرة فى حسابات العاملين بالبنك .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

يجـب أن تتضـمن نظم الرقابة على الشيكات أن يقتصر التصديق على توقـيع الشيكات على موظف مسئول لا يحق له التعامل فى تسجيل الوقت أو إعداد الأجور ، كما يجب ان تتضمن نظم الرقابة أيضا أن يتم توزيع الأجور بواسـطة شـخص لايتدخل فى أداء وظائف الأجور الاخرى ، كما يجب ان تشـمل أيضـا الأسترجاع الفورى للشيكات التى لم يتسلمها أصحابها وإعادة إيـداع قيمتها ، وفى حالة استخدام آلة توقيع الشيكات بدلا من التوقيع اليدوى يتعين أتباع نفس الأنواع من نظم الرقابة بالإضافة الى أنه يتعين الرقابة على آلة توقيع الشيكات بدقة وعناية كبيرة .

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة أو عهدة الأجور **Imprest Payroll Account** لمنع دفع الأجور عن طريق أستخدام عمليات مالية غير مصرح بها ويعتبر حساب سلفة أو عهدة الأجور حساب منفصلا للأجور ، حيث يتم ايداع رصيد بالصافى من الحساب العام الى حساب السلفة فورا قبل توزيع الأجور ، وتتمـثل مزايا حساب السلفة فى انه يعمل على الحد من فرص أرتكاب الغش الـتى يمكـن أن يتعرض لها عميل المراجعة عند صرف الأجور ، كما أنه يسمح بتفويض واجبات التوقيع على شيكات الأجور ، كما أنه يفصل الأجور الروتينـية عـن النفقات غير العادية كما أنه يسهل من إدارة النقدية ، كما أنه يبسط أيضا من مطابقة حساب بنك الأجور وتسويته إذا ما تم عملها فى مرحلة متأخرة فى دورة المدفوعات **Payment Cycle** .

4- وظيفة إعداد الاقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب عليها

Preparation of Payroll Tax Returns and Payment of Taxes

تتطلب قوانين الضرائب على المرتبات والأجور أن يلتزم أصحاب الأعمال من الاشخاص الطبيعيين أو الأعتباريين ممن يعمل لديهم أى من العاملين أو العمال بمرتب أو مكافآة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ الإلتحاق بالخدمة أو العمل كشفا مبينا فيه:

1- أسماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديهم [1] .

2- مقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

تقدم البيانات الواردة بالكشف الى المأمورية المختصة على النموذج "23" ضريبة موحدة أو أى ورقة مشتملة على البيانات الواردة به ويجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات الواردة بالقسم الأمل خلال 40 يوم من تاريخ حدوثه ، كما ألزمت القوانين الضريبية أيضا أصحاب المرتبات بتقديم وإعداد إقرارات على النحو التالى :-

يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات او أجر او ايرادات مرتبة لمدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية أيا كان مصدرها أو مصادرها بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت او ماهيات أو أجور أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان أسمه ومحال إقامته وأسماء ومحال إقامة من يعمل لديهم او من يدفعون له الإيراد[2] .

---

(1) المادة (57) ، (58) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل للقانون 187 لسنة 1993 .

(2) المادة 60 ، 61 من القانون والمادة 20 من اللائحة التنفيذية .

وعلـــى كل من يتقاضى ايراد مما يخضع لهذه الضريبة ولا تسرى عليه أحكـــام الخصـــم من المنبع أو كان صاحب العمل أو الملزم بدفع الايراد غير مقـــيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، أن يقدم خلال شهر يناير مـــن كـــل عام بيان على النموذج رقم (26) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شـــاملة للبـــيانات الواردة به موضحا به إجمالى الإيرادات التى حصل عليها خـــلال الســـنة السابقة ، سواء أكان كل من هذه الإيرادات يبلغ وحدة النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ام كان بعضها يبلغ هذا الحد وبعضها لا يبلغه ، أم كـــان كل ايراد منها لا يخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوز حد الإعفاء ، مـــتى كان مجموع الإيرادات يتجاوز هذا الحد . ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة الى المأمورية المختصة [1] .

نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتمـــثل أهم انواع إجراءات الرقابة الداخلية التى يجب وجودها عند إعداد إقرارت الضرائب على المرتبات فى وضع سياسات محددة بدقة لتحديد الوقت الـــدى يتم فيه إستيفاء تلك النمادج ، وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعـــداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق أستخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور ، ويعد أداء إجراءات الـــتحقق الداخلية للمخرجات عن طريق شخص كفء ومؤهل جانب هام من جوانـــب الرقابة الداخلية التى تمنع حدوث تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات والجزاءات المرتبطة بقوانين الضرائب .

---

(1) المادة 22 من اللائحة التنفيذية

10/3 الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسئوليات والواجبات

The Key Segregation of Duties for Payroll Cycle

تعتبر إجراءات الفصل بين المسئوليات والواجبات أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية فى أى نظام محاسبى حيث يجب ان يتم تخصيص الواجبات على الأفراد بطريقة معينة من شأنها يتم ضمان ألا يقوم شخص واحد فقط بالسيطرة على كافة مراحل تشغيل العملية المالية وحتى لايتم السماح بعدم إمكانية أكتشاف التحريفات .

ويجب أن يتم فصل الأفراد المسئولين عن الإشراف وتسجيل الوقت عن وظائف مسئوليات تعيين الافراد ومعالجة الأجور والاستاذ العام . وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف فى إدارة الأجور والموارد البشرية يتعين أن يتم الفصل بين الواجبات على نحو ملائم فى إدارة الموارد البشرية .

يتضمن الجدول رقم (10/2) بعض الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات الخاصة بدوره الاجور والموارد البشرية بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل التى تنتج من التعارضات فى الواجبات .

ويوضح جدول رقم (10/3) بعض الإجراءات التفصيلية للفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف دورة الاجور من خلال الإدارات المختلفة التى يتم تضمينها فى معالجة عمليات دورة الأجور .

جدول رقم (10/2)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات والأخطاء والغش المحتمل فى دورة الأجور

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارضات فى الواجبات
1- يجب الفصل بين وظائف الإشراف عن وظائف سجلات الأفراد ومعالجة الأجور .	1- إذا ما كان فردا واحدا فقط مسئولا عن وظائف الإشراف وسجلات الأفراد ومعالجة الأجور فقد يقوم بإظهار عاملين مصطنعين فى سجلات الأفراد او قد يقوم بعمل مدفوعات غير مرخص بها ، وهذا يمكن أن يؤدى الى مدفوعات غير مرخص لها الى عاملين قائمين أو مدفوعات الى عاملين مصطنعين .
2- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة السداد عن وظائف سجلات الافراد والإشراف ومعالجة الأجور .	2- إذا كان هناك فردا واحدا مسئولا فقط عن وظيفة السداد وله أيضا سلطة تعيين وفصل العاملين والموافقة على تقارير الوقت أو إعداد شيكات الأجور فإنه يمكنه إصدار شيكات أجور غير مرخص بها .
3- يجب الفصل بين وظيفة معالجة الأجور عن وظيفة الاستاذ العام.	3- إذا ما كان فردا واحدا فقط مسئولا عن معالجة عمليات الأجور وأيضا يكون مسئولا عن معالجة عمليات الأجور وايضا يكون مسئولا عن الاستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخفى أى اختلاس قد يتم اكتشافه نمطيا من طريقه الفحص المستقل للقيود المحاسبية التى يمكن إجرائها فى الاستاذ العام .

جدول رقم (10/3)

الفصل بين وظائف الاجور حسب القسم

	القسم					
وظيفة الأجور	التشغيل	الموارد البشرية	تسجيل الوقت	الأجور	تكنولوجيا المعلومات	أمين الخزينة
(1) إدخال تغيرات الأجور أو المرتبات .	×					
(2) إدخال عملية تعيين أو فصل العامل .	×					
(3) الموافقة على التغير فى الأجور والمرتبات .		×				
(4) تحديث سجلات الأفراد .		×				
(5) تحديث سجلات الأجور .		×				
(6) الموافقة على بطاقات الوقت وتبويب الأمر .	×					
(7) فحص بيانات الوقت وتوزيع الأجور .			×		×	
(8) إعداد الاجور .				×	×	
(9) إعداد شيكات الأجور والتوقيع عليها .						×
(10) توزيع شيكات الأجور .						
(11) تحديث الاستاذ العام بعمليات الأجور .					×	
(12) مقارنة مصروف الأجور الشهرية بالاجور المقدرة بالموازنة .	×					
(13) حساب وتسجيل ضرائب الأجور .				×		

10/4 أختبارات الرقابة والاحتبارات الاساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Tests of Controls and Substantive tests of Payroll Human Resources Transactions

بوجه عام تتسم الرقابة الداخلية على دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية بالدقة العالية والانضباط الشديد، حيث يتم تحقيق الرقابة على النقدية المدفوعة، كمـــا يتم استخدام أساليب تشغيل البيانات الكترونيا فى إعداد كل من اليوميات وشيكات الأجور . وعادة ما يوجد تجانس نسبى لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين سواء فى المصنع او الإدارة ، كما يوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين غير انه يوجد فيما بينها أتساق معتاد فى التوقيت والقيمة والمحتوى .

ونظـــرا لوجود أتساق نسبى بين جوانب الأجور فى الشركات فإن هناك نظـم عالـــية الجودة للكمبيوتر تقوم بالتوصل الى تشغيل وتوليد كل ما يرتبط بالأجور ، ومن ثم نادرا ما يتوقع المراجع اكتشاف أية استثناءات عند اختبار العملـــيات المالـــية للأجور ، وقد يقع بعض الأنحرافات عند إجراء أختبارات الرقابة فى بعض الأحيان إلا انه يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية عن طريق التحقق الداخلى أستجابة لشكاوى العاملين .

وتعـــد كل من إجراءات أختبارات الرقابة والأختبارات الأساسية للعمليات أكـــثر الوســـائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات فى دورة الأجور وإدارة المـــوارد البشرية ، ويرجع التركيز على هذين النوعين من الأختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث حيادى مثل المصروفات عند

الـــتحقق مـــن كل من الأجور المستحقة وضرائب الدخل المحتجزة من المنبع وضرائب الأجور المستحقة وباقى أرصدة القوائم المالية الأخرى .

وأكـــثر من ذلك فإن معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بالميزانية التى يتم مراجعـــتها تتسم بصغر القيمة ، ويمكن التحقق منها بسهولة إذا كان المراجع علـــى ثقـــة مـــن أن العمليات المالية للأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح الى الكمبيوتر ، وأن الإقرارات الضريبية للأجور قد تم إعدادها على نحو ملائم .

وعادة ما يخصص المراجع قدرا ضئيلا من الوقت فى كل من أختبارات الرقابة والأختبارات الاساسية للعمليات رغما عن أنها تمثل الجزء الأكثر أهمية فى أختبار دورة الاجور ، وفى عديد من عمليات المراجعة يوجد حد ادنى من مخاطر وقوع تحريفات تتسم بالاهمية النسبية رغما من أن الأجور تشكل عادة جزءا كبيرا من المصروفات الإجمالية، ويرجع ذلك الى ثلاثة أسباب رئيسية هى:

1- عادة ما يتوجه العاملين بالشكوى الى الإدارة فى حالة عدم حصولهم على رواتبهم .

2- أن كافة العمليات المالية للأجور تتسم بالأنتظام وعدم التع . .

3- أن مـــراجعة العمليات الماليه للاجو. تتم بشكل دقيق من قبل مصلحة الضرائب عند فحصها لضرائب الدحر المحتجزة من المنبع .

وســـوف يتم اتباع نفس المنهج الذى بد اتباعه عند احـــر العمبات المالية لكـــل من المبيعات والمتحصلات النقدية حيث يوضح الجدو. الدنى رقم (10/4) نظـــم الرقابة الداخلية وأختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات لكل هـــدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والاخطاء النقدية ذات الصلة .

الجدول رقم (10/4)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ،

إختبارات الرقابة والأختبارات الاساسية لعمليات الأجور

اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	انواع الرقابة الداخلية الرئيسية	اختبارات الرقابة الشائعة	الاختبارات الاساسية الشائعة للعمليات
- يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلا بواسطة العاملين الموجودين (الوجود) .	- موافقة رئيس العمال على بطاقات الوقت. - استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن . - وجود ملف ملائم للأفراد. - الترخيص بالعمل . - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، تسجيل الوقت، النفقات الخاصة بالأجور . - يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات الى الحاسب الإلكترونى. - الترخيص بإصدار الشيكات .	- فحص بطاقات الوقت للتحقق من تأشيرة الموافقة . - فحص سياسات الأفراد. - فحص ملفات الأفراد. - فحص خريطة المنظمة، إجراء مناقشة مع العاملين، وملاحظة الواجبات التى يتم تنفيذها . - فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التى رفضها الحاسب الإلكترونى لعدم وجود أرقام للعاملين . - فحص سجلات الاجور للتحقق من تأشيرة الموافقة .	- فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الاجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والقيمة والتاريخ . - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع . - مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد.
- تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للأجور .	- الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها.	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور .	- تسوية مدفوعات الأجور فى يومية الأجور مع

	- المطابقة الحيادية مع البنك .	- إجراءات مناقشة مع العاملين وملاحظة المطابقة.	المدفوعات الخاصة بالاجور فى كشف البنك . - إثبات تسوية البنك.
- تم تسجيل العمليات المالية للاجور بالقيمة عن الوقت الذى تم العمل فيه فعلا مع الدفع وفقا لمعدل الأجر المناسب، وحساب الأستقطاعات بشكل مناسب (الدقة) .	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم . - مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإلكترونى - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة . - الترخيص بالأستقطاعات بما فى ذلك القيم الخاصة بالتأمين والإدخار .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات. - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الافرد .	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الوقت - مقارنة معدلات الأجر مع عقد النقابة الموافقة من مجلس الإدارة أو أى مصدر آخر. - إعادة حساب إجمالى الاجر . - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع الى الجداول الضريبية واشكال الترخيص فى ملف الأفراد . - إعادة حساب صافى الأجر . - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة .
- يتم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التبويب).	- وجود دليل ملائم للحسابات . - التحقق الداخلى من التبويب .	- فحص دليل الحسابات . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات . - فحص بطاقة الوقت فى الإدارة التى يتبعها العامل.

			وفحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل.
- يتم تسجيل العمليات المالية للاجور فى التواريخ الصحيحة (التوقيت) .	- تتطلب الإجراءات أن يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع . - إجراء تحقق داخلى.	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى .	- مقارنة تواريخ تسجيل الشيك فى يومية الأجور مع التاريخ فى الشيكات الملغاة وبطاقات الوقت . - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك الشيك.
- ادراج العمليات المالية للاجور على نحو ملائم فى الملف الرئيسى للاجور وتلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص) .	- التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى للأجور . - مقارنة الملف الرئيسى للأجور مع إجماليات الاستاذ العام .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص التأشيرات فى تقارير الملخص الإجمالى بما يوضح اجراءات المقارنات.	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور وتتبع الترحيل الى الاستاذ العام والملف الرئيسى للاجور .

10/5 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Design and Performing Analytical Procedures in payroll and Human Resources Cycle

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أختبارات تحقق مفيدة لأغراض فحص معقولية مصروفات الأجور والحسابات المستحقة ذات الصلة بالأجور، وعندما تستخدم الإجراءات التحليلية كجزء من التخطيط فإنها يمكن أن تحدد حسابات مصروف الأجور وحسابات المستحقات بفعالية والتى يمكن أن يتم تحريفها .

ويعتـــبر تصـــميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الاجور هامة جدا مثلها جدا فى ذلك مثل الدورات الأخرى، وفيما يلى أبرز الإجراءات التحليلية الـــتى يمكن ان تستخدم لحسابات دورة الأجور والموارد البشرية فى الميزانية وقائمة الدخل .

1- مقارنـــة رصيد حساب مصروف الاجور مع نظيره فى الأعوام الماضية (ومطابقـــة الزيادة فى معدل الاجور والزيادة فى الحجم) . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى حسابات مصروف الأجور .

2- مقارنـــة تكلفـــة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع نظيرها فى الأعـــوام السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى تكلفة العمل المباشرة وكذلك المخزون .

3- مقارنـــة مصروف ضريبة المرتبات كنسبة مئوية من المرتبات والأجور مع نظيرها فى السنوات السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى مصروفات ضريبة الأجور والتزام ضريبة الأجور .

4- مقارنة حسابات ضريبة الأجور المستحقة مع نظيرها فى الأعوام السابقة. وقـــد تشـــير تلـــك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى ضرائب الأجور المستحقة ومصروف ضريبة الأجور .

يوضـــح الجدول التالى رقم (10/5) أيضا أمثلة على الإجراءات التحليلية التى يمكن أستخدامها فى مراجعة الأجور .

جدول رقم (10/5)

أبرز الإجراءات التحليلية المستخدمة فى مراجعة

حسابات الأجور والمستحقات المرتبطة بها

الإجراء التحليلى	التحريف المحتمل
أ- حسابات مصروف الأجور	
1- مقارنة أرصدة السنة الحالية فى حسابات مصروف الأجور المتعددة مع أرصدة السنوات السابقة .	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الأجور.
2- مقارنة تكاليف الأجور كنسبة مئوية من المبيعات مقارنة بنظيرها فى السنة السابقة ببيانات الصناعة .	- المغالاة او التدنية فى مصروف الأجور.
3- مقارنة معدلات استغلال العمالة وأحصائياتها مقارنة ببيانات الصناعة .	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الاجور.
4- مقارنة مصروف الأجور المقدرة بالموازنة مع مصروفات الأجور الفعلية.	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الاجور.
5- تقدير عمولات المبيعات عن طريق استخدام معدلات العمولة مع إجماليات المبيعات المسجلة .	- المغالاة أو التدنية فى عمولات المبيعات.
ب- حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور	
1- مقارنة أرصدة السنة الحالية فى حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور مع أرصدة السندات السابقة .	- المغالاة أو التدنية فى الألتزامات المستحقة.
2- أختبار معقولية أرصدة المستحقات .	- المغالاة أو التدنية فى الالتزامات المستحقة.

ويمكــن القــول بــأن معظم العلاقات الموضحة فى الإجراءات التحليلية الســابقة تتســم بأنها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة ، ومن ثم فإنها تعد مفيدة فى تحديد الجوانب التى يكون من المرغوب فيها ان يتم إجراء فحص إضافى لها.

هناك مثالين سوف يساعدا فى تفسير تطبيق تلك الإجراءات التحليلية فى الممارســة العملية ، أولهما أن المراجع يمكنه مقارنة تكاليف الأجور المقدرة بالموازنــة مع تكاليف الأجور الفعلية ، حيث يتعين أن يتم إبراز الأنحرافات الــتى ترجع الى أختلافات الكمية والأجر فى ظل نظام المحاسبة عن التكاليف (ســواء فى ظل تقارير أسبوعية أو شهرية) ، فإذا كانت تلك الانحرافات غير جوهــرية فإن المراجع يكون لديه دليل إثبات معين بأن تكاليف الأجور تعتبر معقولة ، أما إذا كانت الإنحرافات جوهرية فإن المراجع يجب ان يتحرى عن الأســباب المحــتملة وراء تلــك الاخــتلافات ، ويمكن أن تساعد الإجراءات التحليلــية أيضــا المــراجع علــى تحديد التقييم الصحيح للمخزون عندما يتم أستخدام التكاليف المعيارية فى تقييم المخزون . وثانيها أن المراجع يمكنه أن يقــوم باختــبار معقولية بعض ارصدة المستحقات على سبيل المثال إذا كانت الأجــور المســتحقة تمثل الأجور لمدة يومين فإن المراجع يمكنه أن يضرب إجمــالى الأجور الأسبوعية فى 40% (2 يوم ÷ 5 أيام) ، فإذا كانت العملية الحســابية للمراجع قريبة من القيمة المستحقة فإنه ليس مطلوبا ان يتم إجراء عمل مراجعة إضافية على قيمة الأجور المستحقة .

10/6 تصميم وتنفيذ أختبارات تفاصيل الأرصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية

Test of Details of Balances For Payroll and Human Resources Cycle

يوضح الجدول رقم (10/6) أختبارات أرصدة الحسابات الخاصة بكل هدف مراجعة الخاصة بمصروف الأجور وحسابات الألتزامات المرتبطة بها .

جدول رقم (10/6)

ملخص أهداف المراجعة وأختبارات حسابات مصروف الأجور والمستحقات المرتبطة بها

هدف المراجعة	أختبارات أرصدة الحسابات
أختبار التفاصيل	الأختبار المستندى لقيم مختارة من جداول تحليل الحساب الخاصة لمستحقات الأجور لتدعيم التوثيق المستندى (إقرارات ضرائب الأجور وسياسات مزايا الشركة ... إلخ) .
الأكتمال	البحث عن الالتزامات غير المسجلة .
الحد الزمنى الفاصل	فحص المستندات المدعمة للمستحقات من أجل تحديد الفترة الصحيحة لتسجيل مصروف الأجور .
الحقوق والالتزامات	فحص التوثيق المدعم لتحديد أن المنشأة يستحق عليها الالتزام.
الدقة	الحصول على جدول تحليل لحساب التزامات الاجور المستحقة والتحقق من صحة الجمع ومطابقة الإجمالى بما هو مدرج بالأستاذ العام .
التقييم	أختبار معقولية الاجور المستحقة .
التبويب	فحص التزامات الأجور المستحقة من حيث التبويب الصحيح الى التزامات قصيرة الأجل والتزامات طويلة الأجل .
الإفصاح	الأستفسار عن المستحقات للتأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها بشكل كاف . وفحص عقود المزايا من حيث الإفصاح عن مزايا المعاشات وما بعد التقاعد .

10/6/1 أختبارات تفاصيل حسابات الألتزام Test of Details For Liabilities

عادة ما تكون الالتزامات المتعلقة بالاجور اقل فى الاهمية النسبية من تلك المتعلقة بأرصدة حسابات المدينين على سبيل المثال ، ومن ثم فإنها ذات مخاطر حتمية منخفضة نسبيا ، ويتم التحقق من حسابات الألتزامات المرتبطة بالاجور بشكل مباشر (يطلق عليها عادة مصروفات الأجور المستحقة) . إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية . وعندما يقتنع المراجع أن العمليات المالية للاجور قد تم تسجيلها على نحو ملائم فى يومية الأجور وان نماذج ضريبة المرتبات قد تم إعدادها بدقة وتم سدادها فى الوقت المناسب فإن تنفيذ الأختبارات التفصيلية لتلك الأرصدة لا تستغرق وقتا طويلا .

ويتمثل هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة عند اختبار تفاصيل الالتزامات الخاصة بالاجور فى الآتى :-

1- الدقة Accuracy

عن طريق التحقق من بتسجيل المستحقات فى ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة.

2- استقلال الفترات الزمنية Cutoff

تسجيل العمليات المالية فى دورة الأجور فى الفترة الزمنية المناسبة .

ولاشك أن الأهتمام الكبير لكلا الهدفين يتمثل فى التأكيد من أنه لايوجد تخفيض او حذف فى المستحقات ، عموما تتمثل الحسابات الرئيسية للألتزامات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية فى الآتى :-

1- القيم المحتجزة من الاجور المدفوعة للعاملين

Amounts With Held From Employees Pay

يمكـــن أختـــبار ضرائب المرتبات التى يتم حجزها من المنبع عن طريق مقارنــــة الرصيد مع يومية الأجور ، ونموذج ضريبة المرتبات بالفترة التالية والمدفوعات النقدية فى الفترة التالية .

كمـــا يمكـــن التحقق من عناصر الأستقطاعات الأخرى ، مثل مستحقات النقابات والتأمين والادخار بنفس الطريقة .

ويمكـــن التحقق من كل من هدف الدقة واستقلال الفترات الزمنية بسهولة فـــى نفس الوقت إذا ما كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية من خلال تلك الإجراءات .

2- المرتبات والأجور المستحقة Accrued Salaries and Wages

يتمـــثل إجـــراء المراجعة (بعد تحقق المراجع من تحديد سياسة الشركة بخصـــوص الأجـــور المستحقة ويتأكد من أتساقها مع السنوات السابقة) فى أختبار أستقلال الفترات الزمنية الدقيقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل .

3- العمولات المستحقة Accrued Commissions

عـــادة مـــا يكـــون مـــن الصعب التحقق من العمولات المستحقة مقارنة بالمرتبات والاجور المستحقة لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات فـــيما بيـــن الشركة ورجال البيع وباقى العاملين الآخرين الذين يعملون بنظام العمولـــة . فعلى سبيل المثال قد يتم دفع عمولة لبعض رجال البيع شهريا مع عدم منحهم مرتبا ثابتا ، بينما يحصل آخرين على مرتب شهرى بالإضافة الى عمولـــة يـــتم دفعهـــا كل فترة ربع سنوية واحيانا قد توجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لايتم دفعها إلا بعد مرور وقت طويل بعد نهاية السنة .

مـــن أجــل التحقق من العمولات المستحقة يتعين على المراجع أن يحدد طبــيعة عقــد أتفـــاق العمولة ، ثم يقوم بأختبار العمليات الحسابية طبقا لذلك الأتفـــاق ، كمـــا يجب أن تتم مقارنة طرق أستحقاق العمولة مع ما يقابلها فى الســـنوات السابقة للتجقق من مدى الثبات والأتساق . وقد يتم إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين إذا كانت قيم العمولة المستحقة تتسم بالأهمية النسبية .

4- العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

تشكل العلاوات غير المدفوعة فى نهاية السنة عنصرا هاما فى العديد من الشــركات والـــتى قـــد ينتج عن عدم تسجيلها وجود تحريفات تتسم بالاهمية النسبية . وعادة ما يتم التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المصدق عليها فى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

5- ضرائب الاجور المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكـــن التحقق من ضرائب الأجور عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة فى الفترة التالية لتحديد القيمة التى كان يجب تسجيلها كالتزام فى تاريخ إعداد الميزانية .

10/6/2 أختبارات تفاصيل حسابات المصروفات

Test of Details of Balances For Expenses Accounts

تتأثر عديد من الحسابات فى قائمة الدخل بالعمليات المالية لدورة الأجور ومـــن أهمها مرتبات الإدارة ، ومرتبات وعمولات موظفى المبيعات ، تكلفة العمل الصناعى المباشر .

وبعـــد أن يقـــوم المـــراجع بأداء الإجراءات التحليلية وأختبارات الرقابة والأختـــبارات الأساسية للعمليات واختبارات تفاصيل حسابات الألتزامات فإنه

يقوم عادة بإجراء قدر ضئيل نسبيا من الأختبارات الإضافية لحسابات المصروفات بقائمة الدخل ، إلا أنه من الضرورى تنفيذ اختبارات إضافية موسعة فى حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية ، أو أكتشاف تحريفات جوهرية خلال أختبارات الألتزامات أو اكتشاف، تحريفات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية .

إلا أنه رغما عن ذلك عادة ما يقوم المراجع باختبار بعض حسابات قائمة الدخل المتعلقة بدورة الاجور ومن ابرز تلك الحسابات ما يلى :-

مكافآت ومرتبات المديرين Officer's Compensation

حيث يتعين على المراجع أختبار ما إذا كانت إجمالى المكافآت والمرتبات التى حصل عليها المديرين تمثل القيمة المصدق عليها من قبل مجلس الإدارة، حيث يتم التعرف على تلك المرتبات من محاضر أجتماعات مجلس الإدارة ومقارنته بما هو مسجل فعلا كمرتبات يتعين صرفها .

العمولات Commissions

يمكن التحقق من مصروف العمولة بشكل يسير إذا كان معدل العمولة ثابتا فى كل نوع من أنواع المبيعات ويمكن التحقق من المصروف الإجمالى للعمولة عن طريق ضرب معدل العمولة لكل نوع من المبيعات فى قيمة المبيعات الخاصة بذلك النوع ، فإذا لم تتوافر المعلومات المرغوب فيها قد يكون من الضرورى اختبار المدفوعات السنوية أو الشهرية للعمولة لعدد مختار من رجال البيع مع إجراء تتبع الى المدفوعات الإجمالية للعمولة ، وعادة ما يتم ذلك بشكل موحد مع أختبارات الألتزام المستحقة .

مصروف ضريبة الأجور Payroll Tax Expenses

يـــتم أختـــبار مصروف ضريبة الأجور الخاصة بالعام عن طريق تسوية الأجور الإجمالية بكل نموذج ضريبى للاجور مع الأجور الإجمالية عن العام بأكمله، ويتم بعد ذلك إعادة حساب إجمالى ضرائب الأجور عن طريق ضرب المعـــدل الملائم فى الأجور التى سيتم دفع الضرائب عنها ، وقد تستغرق تلك الطريقة وقتا طويلا حيث أن الضريبة عادة ما تكون قابلة للتطبيق على جزء واحـــد فقـــط عـــن الأجور ، وقد لا تكون ضرورية ما لم توضح الإجراءات التحليلية وجود مشكلة لا يمكن حلها من خلال الإجراءات الأخرى .

وعمومـــا ســـيتم تنفيذ ذلك الاختبار بشكل موحد مع أختبارات مستحقات ضريبة الأجور .

الأجور الإجمالية Total Payroll

يتمـــثل أختبار إجمالى الأجور فى مطابقة الأجور الإجمالية بالأستاذ العام مع كل من الإقرارات الضريبية ، حيث تتمثل أهداف الاختبار فى تحديد ما إذا كانـــت العمليات المالية للأجور قد تم تحميلها الى حسابات لاتخص الأجور أو لم يتم تسجيلها فى يومية الأجور على الإطلاق .

وإذا كانت تلك الاهداف مناسبة ، إلا أنه من المشكوك فيه أن يتم تحديد ما إذا كـــان هذا الإجراء مفيدا فى كشف نوع التحريف المستهدف فى تلك الحالة ، ونظرا لأنه يتم إعداد كل من سجلات ضريبة الأجور وكشف الاجور على نحو مباشـــر مـــن الملف الرئيسى للأجور ، فإذا ما وقعت أى تحريفات سيكون من المحتمل أن توجد فى كلا النوعين من السجلات ، وسيعد ذلك الإجراء مفيدا فى المواقـــف الـــنادرة ، إلا أنه قد لا يكون من الضرورى تنفيذه على نحو معتاد ،

ويتم استخدام كل من أختبارات الرقابة والأختبارات الأساسية للعمليات كوسائل أفضل لكشف ضريبة النوعين من التحريفات فى معظم عمليات المراجعة .

10/7 تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور

Evaluating the Audit Findings – Payroll Related Accounts

عـندما يقـوم المـراجع باستكمال اختبارات التحقق الاساسية المخططة للحسـابات المرتـبطة بـالأجور ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب ان يتم تجميعها ، أو يتم مقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على الحسـابات المرتبطة بالأجور . فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المسـموح بـه قد يقبل المراجع بأن الحسابات قد تم عرضها بعدالة ، وعلى النقـيض فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المسموح به فغن المراجع يجب ان يستنتج بأن تلك الحسابات لم يتم عرضها بعدالة .

يتعين أيضا أن يقوم المراجع بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال تطبيق الأختبارات الأساسية حيث ان تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافى على مخاطـر الـرقابة الخاصة بنظام الأجور ، فإذا توصل المراجع الى استنتاج مـؤداه بأن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بدرجة غير مقبولة فإنه يتعين أن يـتم أداء إجـراءات مـراجعة إضافية أو يتعين أن يكون المراجع مقتنعا بأن العمـيل يقـوم بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة بالأجور عند مستوى مقبول . على سبيل المثال يفترض أن الإجراءات التحليلية للمراجع قد أشارت الى ان مصروف العمولات قد تم المغالاة فى عرضها ، فى تلك الحالة قد يقوم المـراجع بأداء عمليات حسابية تفصيلية لمصروف العمولات أو قد يطلب ان يقوم العميل بتعديل ذلك الحساب بمقدار قيمة التحريف المقدر .



الفصل الحادي عشر

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

الفصل الحادي عشر

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

Auditing the Purchasing and Payments Cycle

مقدمة

يهتم هذا الفصل بدراسة الجانب التطبيقي لمراجعة دورة المشتريات والمدفوعات النقدية ، وتحقيقا لذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :

11/1 أهمية سياسات الإعتراف بالمصروف والإلتزام فى عملية المراجعة .

11/2 طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات .

11/3 وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .

11/4 إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية .

11/5 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات .

11/6 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين .

11/7 إختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها .

11/8 إختبارات الإلتزامات التى لم يتم إثباتها خلال الفترة .

11/9 إختبارات إستغلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين .

11/10 تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (312) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (313) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ قائمة المركز المالى .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (316) بعنوان دراسة الغش عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (319) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (322) بعنوان دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (330) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (339) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (342) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

11/1 أهمية سياسات الإعتراف بالمصروف والإلتزام فى عملية المراجعة

The Importance of Expense and Liability Recognition for the Audit

تتضـــمن كثير من العمليات التى يتم معالجتها من خلال دورة المشتريات والمدفوعات الإعتراف بالمصروفات والإلتزامات المقترنة بها . ونتيجة لذلك فـــإن المراجع يجب أن يتفهم المفاهيم الأساسية المرتبطة بالإعتراف بكل من المصـــروف والإلـــتزام من أجل مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات . وقد عرفـــت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) بعنوان عناصر القوائم المالية **Elements of Financial Statements** الصـــادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية كل من المصروفات والإلتزامات على النحو التالى :-

" المصـــروفات عـــبارة عـــن التدفقات الخارجة أو الإستخدامات الأخرى للأصـــول أو تضمين الإلتزامات المرتبطة (أو مزيج من كل منهما) الناشئة عن تسليم أو إنتاج السلع وتقديم الخدمات أو تنفيذ الأنشطة الأخرى التى تكون الأنشطة والأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة " .

أمـــا الإلـــتزامات فهـــى عبارة عن التضحيات المستقبلية المحتملة للعوائد الإقتصـــادية الناشئة من تقديم إلتزامات أحد المنشآت لتحويل الأصول أو تقديم الخدمات الى منشآت أخرى فى المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة .

ولاشـــك أن سياســـات المنشأة للإعتراف بالمصروف ونوع المصروفات المرتبطة تؤثر على كيفية تسجيل العمليات والمحاسبة عنها فى القوائم المالية . وتشـــير قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية **Recognition and Measurement in Financial Statements** الا أن المصروفات يمكن تبويبها الى ثلاثة أنواع هى :-

1) مصروفات معينة يمكن مقابلتها مباشرة بعمليات أو أحداث محددة ويتم الإعـــتراف بها فى ضوء الإعتراف بالإيراد . ويشار الى تلك الأنواع من المصروفات بمصطلح تكاليف المنتج **Product Costs** وتتضمن عديد من المصروفات مثل تكاليف البضاعة المباعة **Cost of Goods Sold** .

2) كثـــير من المصروفات يتم الإعتراف بها أثناء الفترة خلالها يتم إنفاق الـــنقدية أو تضمين الإلتزامات فى مقابل البضائع والخدمات التى يتم إســـتخدامها فـــى ذلـــك الوقت أو خلال فترة زمنية قريبة ، مثل تلك المصـــروفات لا يمكـــن أن يتم ربطها مباشرة بعمليات محددة ولذلك يفـــترض أنها لن توفر عوائد مستقبلية . ويشار الى تلك المصروفات بمصطلح تكاليف الفترة **Period Costs** ، وكأمثلة على تلك المصروفات المرتبات الإدارية ومصروف الإيجار .

3) بعـــض المصـــروفات يتم تخصيصها عن طريق إجراءات منهجية أو منطقـــية على الفترات التى خلالها يتوقع أن توفر الأصول المرتبطة عوائد ، وكمثال على مثل ذلك المصروف إهلاك المعدات والآلات .

بصفة عامة فإن الإلتزامات التي تعتبر عادة جزء من عملية الشراء يطلق عليها حسابات الدائنين التجاريين **Trade Accounts Payable** ، وهناك بالطبع عديـــد مـــن المصروفات الأخرى المرتبطة والتى يتم تضمينها كإلتزامات فى نهايـــة كل فترة محاسبية . إن معظم المصروفات التى يتم الإعتراف بها هى تكاليف المنتج أو الفترة .

11/2 طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات

The Nature of Purchasing and Payments Cycle

تعـد دورة الحيازة والمدفوعات **Acquisition and Payment Cycle** عن البضائع والخدمات التى يتم الحصول عليها من الغير الدورة الثالثة من دورات العملـيات والـتى تتضـمن شـراء وإقتناء البضائع (المواد الخام والمعدات والمهمـات والمـنافع العامـة) والخدمـات (الصيانة والإصلاح والبحوث والتطوير) .

فتلك الدورة لا تشتمل على الحصول على خدمات العاملين ودفع مقابل لها (دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية **Payroll and Personnel Cycle**) ، كمـا لا تشـمل التحويلات والتوزيعات الداخلية للتكاليف داخل المنشأة (يتم مراجعـتها كجـزء من التحقق من الأصول والإلتزامات بشكل فردى) . كما أنهـا لا تتضـمن أيضـا عملـية الحصـول على رأس المال وإعادة دفعه **Acquisition and Repayment of Capital** (القـروض ذات الفوائد وحقوق الملكية **Interest-Baying Debt and Owner's Equity**) .

وتتضـمن دورة شراء البضائع والخدمات عديد من العناصر مثل شراء المـواد الخـام والمعـدات والمهمات والمنافع العامة والإصلاحات والصيانة والبحوث والتطوير .

وتتضمن تلك الدورة مجموعتين من العمليات المالية هما (1) شراء البضائع والخدمـات ، (2) والمدفوعـات الـنقدية الخاصـة بتلك المشتريات (وتمثل مـردودات ومسموحات المشتريات مجموعة أخرى من العمليات إلا أن قيمتها لا تتسم بالأهمية النسبية فى معظم المنشآت) .

وترتــبط بدورة المشتريات والمدفوعات عدد كبير ومتنوع من الحسابات مــنها ما يرتبط بحسابات الأصول أو الإلتزامات أو المصروفات أو حسابات الدخل المتنوعة ، كما يوجد عدد كبير آخر من الحسابات يتأثر بتلك الدورة ، ولذلــك يمكــن القول أن وقت المراجعة الذى يتم تخصيصه فى مراجعة تلك الدورة يزيد بكثير عن الوقت الذى يتم فيه مراجعة أية دورة أخرى .

بصــفة عامــة كل عملية مالية ترتبط بتلك الدورة إما أن تكون مدينة أو تكــون دائــنة لحســابات الدائنيــن ، ونظرا لأن العديد يقوم بإجراء عمليات المشــتريات مباشرة عن طريق الشيكات ومن خلال صندوق النقدية النثرية ، فإن نموذج تدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة المرتبطة بتلك الدورة سيتسم بالبساطة .

عمومــا تتضــمن دورة المشــتريات والمدفوعــات القرارات التشغيلية الضــرورية للحصول على البضائع والخدمات بغرض تنفيذ العمليات ، وتبدأ عادة تلك الدورة أمر الشراء **Purchase Order** من الموظف المختص بذلك حــتى يــتم توفير البضائع والخدمات التى تحتاج اليها الشركة ، وتنتهى تلك الــدورة بدفع مقابل تلك المنافع التى تم إستلامها . وهناك أربعة وظائف هامة فــى تلــك الــدورة ويرتــبط بها عديد من العمليات والحسابات والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية . يوضح الشكل رقم (11/1) تلك الحسابات المرتبطة بتلك التقرير وأنواع إختبارات المراجعة المرتبطة بها .

بالإضــافة الــى تلك الحسابات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات وأهمها حسابات الدائنين توجد عديد من الحسابات الأخرى لعل أبرزها ما يلى:

- النقدية فى البنك .
- المخزون .

- الأصول الثابتة (الأراضى ، المبانى ، المعدات الصناعية ...) .
- الإستئجار وتحسينات الإستئجار .
- براءات الإختراع والعلاقات التجارية وحقوق الطبع والإمتيازات .
- تكلفة البضاعة المباعة .
- المصروفات .
- المصروفات المدفوعة مقدماً
- المصروفات المستحقة .

11/3 وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها

The Functions, Documents and Records of Acquisition and Payments Cycle and its Related and Controls

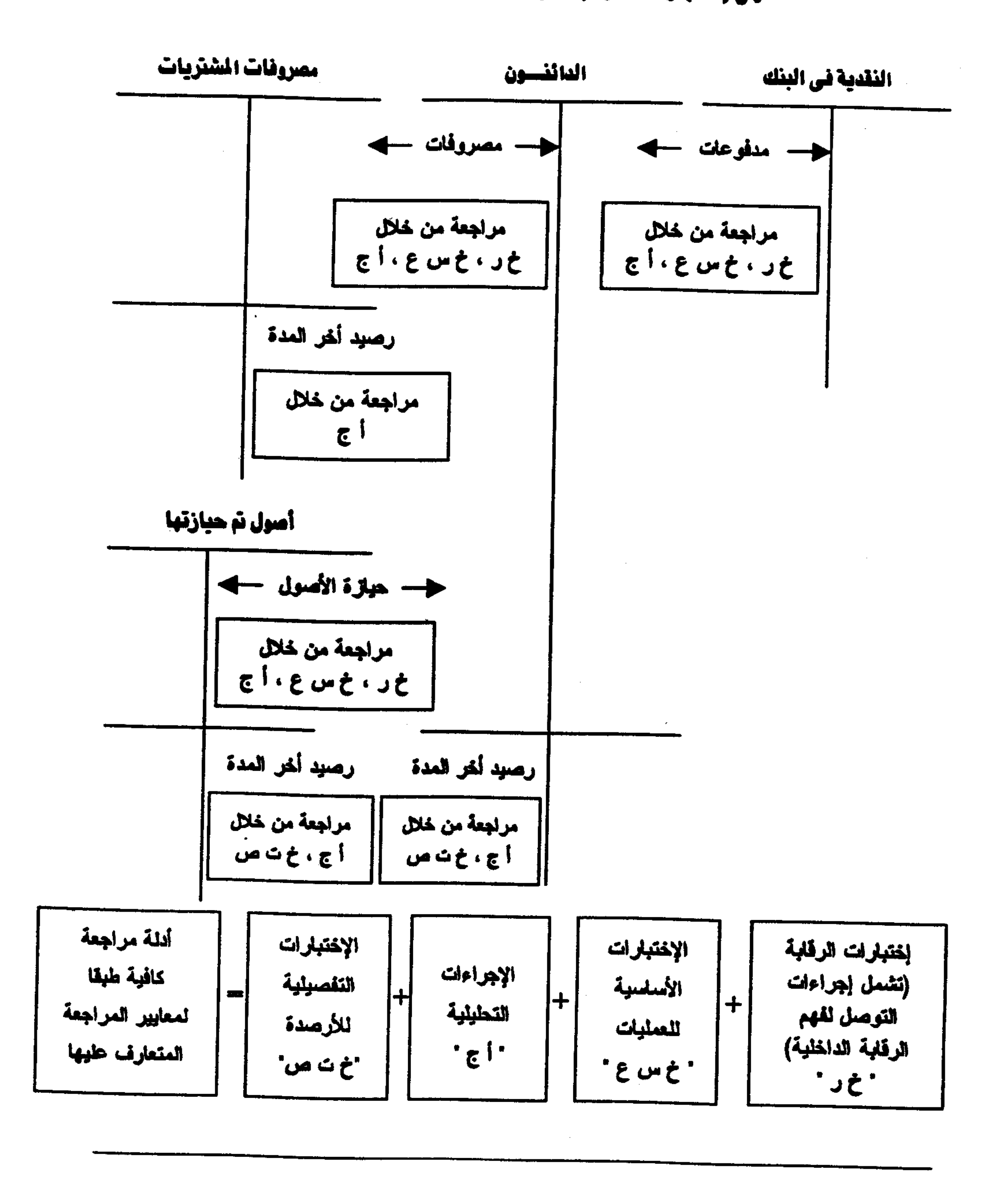
تتمثل الوظائف الأربعة لدورة المشتريات والمدفوعات وحساباتها ومستنداتها وسجلاتها ونظم الرقابة الداخلية عليها فيما يلى :-

1- تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

ويمثل طلب البضائع والخدمات من أفراد عميل المراجعة نقطة البداية بدورة المشتريات والمدفوعات ، ويتوقف الشكل الفعلى للطلب والموافقة المطلوبة على طبيعة تلك البضائع والخدمات بالإضافة الى سياسة الشركة . وتتضمن أهم الحسابات ذات الصلة فى المخزون ، الأصول الثابتة ، المصروفات المدفوعة مقدماً ، تحسينات الإستئجار ، حسابات الدائنين ، المصروفات الصناعية ومصروفات البيع ، بالإضافة الى المصروفات العمومية والإدارية .

الشكل رقم (11/1)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة المشتريات والمدفوعات



أ – المستندات :

وتتمثل المستندات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة ما يأتى :

1- طلب الشراء Purchase Requisition

يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مسئول مصرح له بذلك ، وقد يــتم طلب شراء بعض المواد عن طريق رئيس العمال أو مشرف المخزن ، وقد يتم طلب خدمة الإصلاح عن طريق الأفراد بالمصنع أو الإدارة ، وقد يتم طلب التأمين عن طريق نائب الرئيس المسئول عن الأصول والمعدات .

2- أمر الشراء Purchase Order

وهــو مســتند يتم فيه تعريف كل من وصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التى ترغب الشركة فى شرائها ، ويتم عادة إستخدام ذلك المستند لتوضيح التصديق على شراء البضائع والخدمات .

ب- نظم الرقابة الداخلية على وظيفة تشغيل أوامر الشراء

يعتبر الترخيص الملائم Proper Authorization جانباً جوهريا لوظيفة الشــراء لأنــه يؤكد على أنه يتم الحصول على البضائع والخدمات لأغراض مــرخص بها للشركة ، ويؤدى ذلك الى تجنب إقتناء عناصر بشكل مبالغ فيها أو على نحو لا ضرورة له .

وعادة ما تسمح معظم المنشآت بوجود تصديق عام على شراء إحتياجات التشغيل المعتادة فى مستوى محدد (مثل المخزن) مع وجود تصديق لحيازة الأصــول الراسمالية فى مستوى أخر ، على سبيل المثال فإن شراء الأصول الثابتة فى حدود قيم نقدية محددة تتطلب موافقة مجلس الإدارة . وقد يتم الأمر عند شراء بعض العناصر التى لا تتسم بالتكرار نسبيا الحصول على الموافقة مــن قبل أعضاء محددين فى الإدارة (مثل بوالص التأمين أو عقود الخدمات

طويلة الأجل) . كما يتم الموافقة على التوريدات والخدمات المتعلقة بالتكاليف التى تقل قيمتها عن حدود معينة بواسطة رؤساء الإدارات أو المشرفين ، ويتم تسجيل بعض أنواع المواد الخام والتوريدات تلقائيا عندما تكون فى مستويات يـــتم تحديدها مسبقا ، ويحدث ذلك عن طريق الإتصال المباشر مع الحاسبات الإلكترونية لدى الموردين .

وبعد أن يتم الموافقة على عمليات المشتريات المطلوبة ، يجب إعداد أمر الإقتناء والبضائع أو الخدمات ، ويتم إصدار الأمر الى المورد لشراء عنصر محـــدد بسعر معين وتسليمه فى وقت محدد ، ويكون الأمر عادة مكتوب حيث يمثل مستندا قانونيا كعرض للشراء . وفى معظم البنود الروتينية يتم إستخدام أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء .

ويتم تخصيص إدارة للمشتريات فى بعض الشركات للتأكد من مدى كفاية جـــودة البضائع والخدمات وفقا للحد الأدنى من السعر ، وحتى يتم توفير نظم رقابـــة داخلية جيدة يتعين ألا تتحمل إدارة المشتريات مسئولية التصديق على عملـــيات الشراء أو إستلام البضائع ، حيث يجب أن يكون هناك ترقيم مسبق لأوامر الشراء .

2- وظيفة إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

يعتبر إستلام الشركة للبضائع أو الخدمات من المورد نقطة حيوية لدورة المشـــتريات والمدفوعـــات بإعتبارها تمثل النقطة التى تقوم عندها الشركات بإثـــبات عمليات الإقتناء والإعتراف بالإلتزامات المرتبطة بها فى سجلاتها ، وعند إستلام البضائع تتطلب نظم الرقابة الداخلية الجيدة أن يتم فحص البضائع من حيث المواصفات والكمية وتاريخ الوصول وحالتها .

وتتمثل مستندات ونظم الرقابة الداخلية على تلك الوظيفة على النحو التالى :

أ - تقرير الإستلام Receiving Report

وهـو عـبارة عـن مستند يتم إعداده عند ورود البضائع المادية لإثبات مواصـفاتها وكميـتها وتاريخ إستلامها بالإضافة الى باقى البيانات الملائمة الأخـرى ، ويتم إستلام البضائع والخدمات فى التاريخ الذى يعترف فيه عادة العميل على الإلتزامات المتعلقة بالحيازة والشراء .

ب- نظم الرقابة الداخلية

عـادة ما تكون هناك إدارة لإستلام البضائع فى معظم الشركات ، حيث تعمل على كتابة تقرير الإستلام الذى يمثل دليلاً على إستلام وفحص البضائع، وعادة ما يتم إرسال نسخة واحدة الى المخزن وإرسال نسخة أخرى الى إدارة حسـابات الدائنين لتلبية إحتياجاتهم من المعلومات وبهدف منع السرقة وسوء الإستخدام يتعين توفير نظم رقابة مادية Physical Controls من وقت الإستلام حتى يتم صرف البضائع .

كمـا يجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون بإدارة الإستلام بالإستقلال عن العاملين فى إدارة المخازن وإدارة المحاسبة .

كمـا يجـب أن يـتم إثبات تحويل مسئولية البضائع بالدفاتر والسجلات المحاسـبية عـندما يتم نقلها من قسم الإستلام الى التخزين ومن التخزين الى التصنيع .

3- الإعتراف بالإلتزامات Recognizing the Liability

يتطلب الإعتراف الصحيح بالإلتزامات الخاصة بإستلام البضائع والخدمات وجود تسجيل فورى ودقيق Prompt and Accurate Recording. إن التسجيل

المبدئى له أثر جوهرى على القوائم المالية المسجلة وعلى المدفوعـات النقدية الفعلـية ، وبالـتالى يجب أن يتم توخى الحذر الكبير بهدف تضمين عمليات المشتريات والحيازة الفعلية فقط بقيمتها الصحيحة .

وتتضمن تلك الوظيفة المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية التالية :

1 – يومية المشتريات Acquisitions Journal

وهى تمثل دفتر يومية يتم فيه إثبات العمليات المالية الخاصة بالمشتريات، ويتضمن ذلك الدفتر بشكل مفصل كل عملية مشتريات ، كما يحتوى على عدة تبويـبات مخـتلفة لمعظـم أنـواع المشـتريات الهامة مثل شراء المخزون والإصلاحات والصيانة والمهمات والقيود الخاصة بحسابات الدائنين بالإضافة الى الحركات المدينة والدائنة المتنوعة .

وقـد يتضـمن دفـتر يومية المشتريات أيضا العمليات المالية لمردودات ومسـموحات المشتريات إذا لم يتم إستخدام دفتر يومية مستقل لذلك . ويمكن إستخراج يومية المشتريات فى أى وقت من عمليات المشتريات المتضمنة فى ملفـات الكمبـيوتر ، وترحل التفاصيل من دفاتر اليومية الى الملف الرئيسى لحسـابات الدائنيـن ، كما يتم ترحيل إجماليات اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

2– تقرير ملخص عمليات المشتريات Summary Acquisition Report

ويمـثل ذلك التقرير المستند الذى يتم التوصل اليه عن طريق الكمبيوتر حيـث يتم فيه تلخيص عمليات المشتريات خلال فترة زمنية معينة ، ويحتوى ذلك التقرير نمطيا على معلومات تم تحليلها الى المكونات الأساسية مثل نوع الحساب ونوع المخزون أو القسم .

3- فاتورة البائع (المورد) Vendor's Invoice

وتمثل الفاتورة مستند يوضح عدة أمور مثل مواصفات ملكية البضائع والخدمات المشتراة ، والسعر بما فى ذلك قيمة الشحن وشروط الخصم النقدى وتاريخ إعداد الفاتورة .

وتعتبر الفاتورة مستنداً أساسياً لأنه يحدد قيمة المبالغ المدينة على الشركة لصالح المورد مقابل عمليات المشتريات التى تمت .

4- مذكرة المديونية Debit Memo

وهى تمثل مستند يوضح التخفيض فى القيمة المستحقة للمورد بسبب رد البضائع أو السماح بالإحتفاظ بها دون مقابل . وتأخذ المذكرة عادة نفس الشكل الخاص بفاتورة البائع إلا أنها تدعم التخفيضات فى أرصدة حسابات الدائنين بدلاً من الزيادات فيها .

5- حزمة المستندات Voucher

وهو مستند يستخدم غالباً عن طريق المنشآت لتوفير وسائل رسمية لتسجيل والرقابة على عمليات المشتريات ، وتتضمن تلك القسائم ملف أو مجلد يتضمن المستندات وحزمة بالمستندات الملائمة على سبيل المثال أمر الشراء ، نسخة من إيصال الشحن ، تقرير الإستلام وفاتورة البائع . وبعد أن يتم السداد يتم إضافة صورة الشيك الى حزمة المستندات .

6- الملف الرئيسى لحسابات الدائنين Accounts payable Master File

وهو عبارة عن ملف يتم فيه تسجيل عمليات المشتريات الفردية ، والمدفوعات النقدية لها ، ومرتجعات ومسموحات المشتريات ولكل بائع أو مورد . ويتم تحديث ذلك الملف من ملفات العمليات المالية للمسموحات

والمـــردودات والمسموحات والمدفوعات النقدية الموجودة بالكمبيوتر ، ويجب أن يتســـاوى مجمـــوع أرصـــدة حسابات الدائنين الفردية بالملف الرئيسى مع مجموع أرصدة حسابات الدائنين بالأستاذ العام . وتظهر المخرجات المطبوعة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين الذى يخص كل مورد على حدة عديد من المعلومات هى :-

- رصيد أول المدة لحسابات الدائنين .
- كل عملية مشتريات .
- مردودات ومسموحات المشتريات .
- المدفوعات النقدية .
- رصيد أخر المدة لحسابات الدائنين .

وقـــد لا تحتفظ معظم الشركات بملف رئيسى لحسابات الدائنين يخص كل مورد على حدة ، حيث تقوم تلك الشركات بدفع المبالغ للموردين على أساس فـــاتورة كـــل مـــورد علـــى حدة ومن ثم سيتساوى إجمالى قيم الفواتير غير الموزعة للموردين بالملف الرئيسى على إجمالى رصيد حسابات الدائنين .

7- ميزان مراجعة حسابات الدائنين Accounts Payable Trial Balance

وهـــو يمثل قائمة تتضمن القيم المستحقة لكل مورد أو عن كل فاتورة أو قسائم تبادل عند نقطة من الوقت ، ويتم إعداد ذلك الميزان عادة ومباشرة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين .

8- كشف حساب المورد Vendor's Statement

ويمـــثل ذلـــك الكشف قائمة يقوم المورد بإعدادها شهريا بهدف توضيح رصـــيد أول المـــدة ، وعملـــيات المشتريات وعمليات مردودات ومسموحات

المشــتريات والمدفوعــات النقدية التى أرسلت للمورد بالإضافة الى الرصيد الخــتامى ، وتعــبر تلك الأرصدة والأنشطة عما يراه المورد بشأن العمليات المالية التى حدثت خلال الفترة الزمنية ، حيث أن إعدادها تم من وجهة نظره ولــيس عمــا يراه عميل المراجعة ، ويجب أن يحدث تماثل بين كل من القيم المدرجــة بــالملف الرئيسى لحسابات الدائنين وكشف الموردين الا فى حالة وجود قيم متنازع عنها أو اختلافات زمنية والتى يتعين فحصها وتسويتها .

نظم الرقابة الداخلية

يــتم تســجيل الإلــتزامات التى تنشأ عن عمليات المشتريات فى بعض الشــركات وفقاً لمعيار إستلام البضائع والخدمات ، ويتم تأجيل ذلك فى بعض الشــركات الأخــرى حــتى يتم إستلام فاتورة المورد (الشراء) ، وفى كلتا الحالتيــن يجــب أن تــتحمل إدارة حسابات الدائنين مسئولية التحقق من مدى ملائمة عمليات المشتريات وذلك عن طريق مقارنة التفاصيل فى أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفاتورة المورد لتحديد مدى صحة عديد من العناصر بفاتورة المورد لعل أبرزها المواصفات والأسعار والكميات والشروط وإجراءات الشحن بالإضافة الى القيام بالتحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب .

كذلك يجب مراعاة ألا يقوم الأفراد الذين يسجلون عمليات المشتريات فى إدارتــى حسابات الدائنين أو التشغيل الإلكترونى للبيانات بالتعامل مع النقدية والأسهم القابلة للتعامل فى السوق وباقى الأصول الأخرى .

أيضــاً من الضرورى توافر أنواع أخرى من الرقابة الداخلية مثل وجود مستندات وسجلات ملائمة ، ووجود إجراءات مناسبة لإمساك الدفاتر بالإضافة

الـــى أهمـــية إجراء فحص وتحقق حيادى على الأداء من خلال تنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .

4- تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية

Processing and Recording Cash Disbursements

فى معظم الشركات يتم سداد حسابات الإلتزامات والمشتريات عن طريق الشيكات بواسطة الحاسب الإلكترونى وذلك من واقع المعلومات التى يتضمنها ملـــف العمليات المالية للمشتريات وقت إستلام البضائع والخدمات . وعادة ما يتم إعداد الشيكات فى صورة نموذج متعدد النسخ ، بحيث يتم إرسال النسخة الأصـــلية للجهـــة التى يتم الدفع لها ، ويتم حفظ نسخة من الشيك مع فاتورة المـــورد وباقى المستندات المؤيدة الأخرى ، ويتم حفظ النسخة الثانية فى ملف مرتـــب رقمـــيا ، ويـــتم تســـجيل الشيكات فى معظم الحالات فرديا فى ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية .

وتتمـــثل أبرز المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة فى الآتى :-

أ - المستندات والسجلات

1- الشيك Check

هو عبارة عن وسيلة الدفع للمستحق من عمليات المشتريات عندما يستحق وقـــت الدفع ، وبعد أن يتم توقيع الشيك من المسئول المختص الذى يتوافر له ترخـــيص القـــيام بذلك ، يتم إعتبار ذلك الشيك أحد عناصر أصول الشركة . وبالـــتالى يجب إرسال الشيكات الموقعة بالبريد عن طريق الشخص الذى وقع علـــيها أو شـــخص يعمـــل تحت إشرافه . وعندما يحصل المورد البائع على

مستحقاته ويتم تظهير الشيك اليه عن طريق بنك العميل وتسديده للمورد فانه يشار الى ذلك بالشيك الملغى Cancelled Check .

2- يومية المدفوعات النقدية Cash Disbursements Journal

تمثل يومية المدفوعات النقدية وقد يتم قيمة تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية ، ويمكن التوصل الى يومية المدفوعات النقدية فى أى وقت من واقع العمليات المالية التى تتضمنها ملفات الكمبيوتر . ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية الى الملف الرئيسى لحسابات الدائنين ، كما يتم الترحيل من اجماليات اليومية الى الأستاذ العام بواسطة الكمبيوتر .

ب- الرقابة الداخلية

تشمل أهم أنواع الرقابة الداخلية لتلك الوظيفة فى الآتى :-

- توقيع الشيكات عن طريق شخص يتوافر له السلطة الملائمة لذلك .
- فصل المسئوليات المرتبطة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .
- إجراء فحص مستقل جيد للمستندات المؤيدة بواسطة الشخص الذى يوقع على الشيك فى الوقت الذى يتم فيه التوقيع .
- يجب وجود ترقيم مسبق للشيكات ، كما يجب طبعها على ورق خاص حتى يكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذى سيتم الدفع اليه أو تعديل قيمة الشيك .
- يجب توفير الرقابة على الشيكات التى لم تستخدم بعد أو الشيكات التى تم إعتبارها ملغاة وكذلك الشيكات التى تم التوقيع عليها .

- يجـب أن يكـون هـناك وسيلة لإلغاء المستندات المؤيدة لمنع إعادة إسـتخدامها لتدعيم شيك آخر فى وقت لاحق . مثل كتابة رقم الشيك على المستندات المؤيدة .

11/4 إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية

The Key Segregation of Duties

تعتبر إجراءات الفصل بين الواجبات الملائمة أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلـية أهمية فى أى نظام محاسبى ، حيث يتعين أن يتم تخصيص وتوزيع المسـئوليات بحيث لا يتم سيطرة شخص واحد فقط على كافة مراحل معالجة عملـيات دورة المشـتريات والمدفوعـات الأمر الذى قد يترتب عليه حدوث أخطـاء أو غش ولا يتم إكتشافها ، وبسبب وجود إحتمال السرقة والغش فى تلك الدورة فإنه يتعين أن يتم الفصل بين واجبات الأفراد المسئولين عن وظيفة طلـب الشراء ووظيفة إستلام البضائع عن وظائف معالجة الفواتير وحسابات الدائنيـن والترحـيل بدفاتر الأستاذ العام ، وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات Information Technology (IT) بشـكل مكـثف عـند ممارسـة عمليات دورة المشـتريات والمدفوعات يتعين أن يكون هناك فصل ملائم بين الواجبات فى إدارة تكنولوجيا المعلومات . يوضح الشكل رقم (11/2) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجـبات بالنسبة لعمليات المشتريات وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من وجود تعارض فى أداء الواجبات والمسئوليات .

كمـا يوضح الجدول رقم (11/3) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المشـتريات وحسـابات الدائنيـن من خلال الأقسام المختلفة التى تتعامل مع عمليات المشتريات .

شكل رقم (11/2)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

فى دورة المشتريات والأخطاء أو الغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من وجود تعارض فى الواجبات
1- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الشراء عن وظائف طلب شراء وإستلام البضائع .	- إذا ما كان أحد الأفراد مسئول عن وظائف طلب الشراء والشراء والإستلام ، فانه يمكنه إرتكاب عمليات شراء وهمية أو غير مرخص بها ، وقد يؤدى ذلك الى سرقة البضائع ودفع نقدية على عمليات شراء غير مرخص بها .
2- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة إعداد الفاتورة عن وظيفة حسابات الدائنين .	- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظائف إعداد الفاتورة وحسابات الدائنين ، فانه يمكن عمل عمليات شراء عند أسعار أو شروط غير صحيحة أو قد يتم سداد نقدية مقابل بضائع أو خدمات لم يتم الحصول عليها ، وهذا قد يؤدى الى المغالاة فى دفع النقدية مقابل البضائع أو الخدمات أو سرقة النقدية .
3- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الدفع عن وظيفة حسابات الدائنين .	- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظيفة السداد وأيضاً له الحق فى الوصول الى سجلات حسابات الدائنين ، قد يمكنه إصدار شيكات غير مرخص بها مؤيدة بمستندات مصطنعة ، وقد يتم تسجيل عمليات غير مصرح بها ، وهذا يمكن أن يؤدى الى سرقة نقدية المنشأة .
4- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة حسابات الدائنين عن وظيفة إمساك دفتر الأستاذ العام .	- إذا كان الفرد مسئولاً عن سجلات حسابات الدائنين وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فان ذلك الشخص يمكنه إخفاء أى تزوير أو غش يمكن إكتشافه نمطياً نتيجة مطابقة حسابات الأستاذ الفرعية مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام .

شكل رقم (11/3)

الفصل بين الواجبات لوظائف المشتريات وحسابات الدائنين عن طريق القسم

وظيفة الشراء وحسابات الدائنين	الشراء	الإستلام	حسابات الدائنين	النقدية	تكنولوجيا المعلومات
1- الإعداد والموافقة على أمر الشراء .	×				
2- إستلام وحصر وفحص المواد المشتراة .		×			
3- إستلام فواتير الموردين ومطابقتها بالمستندات المؤيدة .			×		
4- ترميز (فحص) توزيعات الحساب .			×		
5- تحديث سجلات حسابات الدائنين .			×		×
6- إعداد شيكات الموردين .					×
7- توقيع شيكات الموردين وإرسالهم بالبريد .				×	
8- إعداد سجل القسائم (حزم المستندات) .					×
9- مطابقة سجل حزم المستندات مع الأستاذ العام .			×		

11/5 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات

Tests of Control and Substantive Tests of Transaction for Acquisition and Payment Cycle

يمكن للمراجع تخفيض وقت المراجعة إذا ما تمكن من تخفيض إختبارات تفاصيل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة (حسابات المخزون والأصول الثابتة وحسابات الدائنين والمصروفات) ، ويتم ذلك عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات ، ومن ثم فإن تلك الإختبارات تحتل إهتماماً كبير في تلك الدورة ولاسيما إذا توافر لدى العميل رقابة داخلية فعالة Effective Internal Controls . ويمكن تقسيم تلك الإختبارات الى نوعين رئيسيين هما :

أ – إختبارات عمليات المشتريات **Tests of Acquisition** :– وهى تتعلق بثلاثة وظائف هى تشغيل أوامر الشراء ، إستلام البضائع والخدمات بالإضافة للإعتراف بالإلتزامات .

ب– إختبارات المدفوعات **Tests of Payments** :– وهى تتعلق بوظيفة تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية .

وكإطار لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات يقوم المراجع بالتحقق من الأهداف الستة المرتبطة بالعمليات المالية (الوجود ، الإكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت والترحيل والتلخيص) ، ويقوم بإتباع نفس المنهجية السابقة حيث يقوم بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية بغرض تحديد أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها ، ثم يقوم بتقدير مبدئى عن مخاطر الرقابة فى كل هدف ، وهنا يحدد المراجع

أنــواع الــرقابة التى سيتم إختيارها للإختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئى لمخاطــر الــرقابة ، حيث يتم بناء الإختبارات الأساسية للأخطاء والمخالفات الــنقدية ذات الصــلة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئى والإختبارات المخططة ، وبعد ما يتم توصل المراجع الى إجراءات المراجعة المرتبطة بكل هــدف مــا يتم دمج الإجراءات فى برنامج للمراجعة يمكن تنفيذها على نحو كفء .

يوضــح الجــدول رقم (11/4) أنواع الرقابة الرئيسية وإختبارات الرقابة والإختــبارات الأساســية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية سواء لعمليات المشتريات أو لعمليات المدفوعات ، فبمجرد ما يستقر المراجع على الإجراءات التى سيستخدمها يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالمشتريات والمدفوعات النقدية على نحو متزامن ، وعلى سبيل المثال بالنسبة للعملــيات المالية التى سيتم إختبارها للفحص من يومية المشتريات يتم فحص فــاتورة المــورد وتقرير الإستلام فى نفس الوقت الذى يتم فيه فحص الشيك الملغــى المرتــبط بهما ، وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفء بدون تخفيض فعالية الإختبارات .

جدول رقم (11/4)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة ، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
أ - عمليات المشتريات يتم تسجيل عمليات المشتريات للبضائع والخدمات التى تم إستلامها بما يتفق مع مصالح العميل المثلى (الوجود)	- وجود طلب الشراء، أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات فضلاً عن فحص عمليات المشتريات عند المستوى الملائم .	- فحص المستندات المرتبطة بقسائم التبادل للتعرف على مدى وجودها .	- فحص يومية المشتريات ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسى للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية.
		- فحص ما يشير الى وجود الموافقة .	- فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد ، تقارير الإستلام ، أوامر الشراء ، وطلبات الشراء).
	- إلغاء المستندات لمنع إعادة إستخدامها .	- فحص ما يشير الى وجود الإلغاء .	
	- إجراء تحقق داخلى لكل من فاتورة المورد ، تقارير الإستلام،أوامر الشراء وطلبات الشراء .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى.	- تتبع عمليات المشتريات الخاصة بالمخزون الى الملف الرئيسى للمخزون. - فحص الأصول الثابتة التى تم إقتنائها .
العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء .	- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء .	- التتبع من ملف تقارير الإستلام الى يومية المشتريات .
	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن تقارير الإستلام .	- المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام .	
	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن قسائم التبادل .	- المحاسبة عن تسلسل قسائم التبادل .	- التتبع من ملف فواتير الموردين الى يومية المشتريات .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
العمليات المالية للمشتريات تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم. - مقارنة الإجمالى لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب الإلكترونى. - الموافقة على المشتريات فيما يتعلق بالأسعار والخصم .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى. - فحص ملف إجمالى مجموعة العمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات ، ومقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات . - فحص ما يشير الى الموافقة .	- مقارنة العمليات المالية المسجلة فى يومية المشتريات مع فاتورة المورد ، تقرير الإستلام والمستندات المؤيدة الأخرى. - إعادة حساب الدقة الكتابية فى فاتورة المورد بما فى ذلك الخصم والشحن .
تم تبويب العمليات المالية للمشتريات بشكل مناسب (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم . - التحقق الداخلى من التبويب.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى .	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع الى فواتير الموردين .
تم تسجيل العمليات المالية للمشتريات فى التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد ما يتم إستلام البضائع والخدمات . - التحقق الداخلى .	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى .	- مقارنة تواريخ تقارير الإستلام وفواتير الموردين مع التواريخ فى يومية المشتريات .
تم إدراج العمليات المالية على نحو ملائم فى الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسى للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى . - فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير الى إجراء المقارنة .	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
ب- عمليات المدفوعات النقدية يتم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التى تم إستلامها فعلاً (الوجود)	- الفصل الملائم فى الواجبات بين التعامل فى أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات . - فحص المستندات المدعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مرخص له ذلك . - الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات المؤيدة فى الوقت الذى يتم فيه توقيع الشيكات.	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - فحص ما يشير الى وجود الموافقة .	- فحص يومية المدفوعات النقدية ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسى للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - تتبع الشيك الملغى الى القيود المرتبطة فى يومية المشتريات وفحص اسم من سيتم دفعها . - فحص الشيك الملغى للتعرف على التوقيع المرخص له، التظهير الملائم ، والإلغاء من قبل البنك . - فحص المستندات الداعمة كجزء من إختبارات عمليات المشتريات .
العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات . - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول .	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات . - فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها.	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات فى كشف البنك (توفير اثبات عن المدفوعات النقدية) .
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم . - الإعداد الشهرى لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل.	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى . - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها.	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المشتريات المرتبطة بها والقيود فى يومية المدفوعات النقدية. - إعادة حساب الخصم . - إعداد إثبات المدفوعات النقدية.
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم . - التحقق الداخلى من التبويب.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى.	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع الى فواتير الموردين ويومية المشتريات .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية فى التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك. - التحقق الداخلى .	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى .	- مقارنة التواريخ فى الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية. - مقارنة التواريخ فى الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك .
تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم فى الملف الرئيسى للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسى للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى . - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة .	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والملف الرئيسى للدائنين .

11/6 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين

Designing and Implementing Analytical Procedures for Accounts Payable

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية مفيدة كإختبارات تحقق أساسية لفحص معقولـية حسـابات الدائنيـن والمصروفات المستحقة . وعندما تستخدم تلك الإجـراءات كجـزء من عملية تخطيط المراجعة فانها يمكن أن تحدد بفعالية حسابات الدائنين والإلتزامات المستحقة التى تم تحريفها .

تمـثل أرصـدة حسابات الدائنين عموماً إلتزامات مستحقة نتيجة إستلام البضـائع والخدمات فى إطار نشاط العمل العادى ، وأحياناً ما يصعب التفرقة بين أرصدة حسابات الدائنين **Accounts Payable** وحسابات الإلتزامات المستحقة **Accrued Liabilities** ، إلا أنه يكون من المفيد أن يتم تعريف الإلتزام **Liability** على أنه حسابات دائنين **Account Payable** إذا كانت القيمة الإجمالية للإلتزام معـروفة وتشـكل ديناً فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى ، وبذلك تتضمن أرصدة حسابات الدائنين الإلتزامات التى تنشأ عن شراء المواد الخام والمعدات والمـنافع العامـة والأنـواع العديدة الأخرى من البضائع والخدمات التى يتم إسـتلامها قـبل نهايـة العام . كما يمكن تعريف الغالبية العظمى من أرصدة حسـابات الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التى تعبر عن الإلتزام ، كمـا يجب أن يتم التمييز أيضاً بين أرصدة حسابات الدائنين والإلتزامات التى تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة ، فإذا تضمن الإلتزام دفـع أى قـدر من الفائدة يجب أن يسجل كأوراق دفع أو كالتزام تعاقدى أو كالتزام عن الرهن أو إلتزام سندات

ومن المتعارف عليه أن أرصدة حسابات الدائنين تتسم بالأهمية النسبية ، وهكذا قد توجد عديد من المخاطر الحتمية ، وغالباً ما لا يتسم الرقابة الرقابة الداخلــية علــى حسابات الدائنين بالفعالية لإعتماد معظم الشركات على إعداد الموردين للفواتير وتذكيرها بالفواتير التى لم يتم دفعها بعد ، ولذلك يجب تنفيذ إختبارات التفصيل لأرصدة حسابات الدائنين على نحو مكثف .

ويتســم إســتخدام الإجراءات التحليلية فى دورة المشتريات والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال فى كافة الدورات الأخرى ، ويوضح الجدول التالى رقــم (11/5) الخــاص بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالى لتلك الدورة ، والتى يمكن إستخدامها فى إكتشاف الجوانب التى يفضل إجراء فحصاً إضافياً بها .

وتتمثل أهم وسائل الإجراءات التحليلية التى تمكن من إكتشاف التحريفات المــتعلقة بأرصدة حسابات الدائنين فى مقارنة إجمالى مصروفات العام الحالى بما تم فى العام السابق ، على سبيل المثال مقارنة المراجع مصروفات المنافع العامــة مــع مــا يقابلها بالسنة السابقة يمكن من تحديد مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمنافع العامة بالسنة المالية .

كما تعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراءاً تحليلياً فعــالاً فيما يتعلق بحسابات الدائنين لوجود ثبات نسبى بالمصروفات من سنة الــى أخــرى ومن أمثلة ذلك مصروف الإيجار والمنافع وباقى المصروفات الأخرى التى يتم سدادها على نحو منتظم .

الجدول رقم (11/5)

الإجراءات التحليلية لدورة المشتريات والمدفوعات

الإجراء التحليلى	التحريف المحتمل
1- مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالمشتريات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	- التحريف المحتمل فى حسابات الدائنين والمصروفات .
2- فحص قائمة حسابات الدائنين للتعرف على حسابات الدائنين غير العاديين الذين لا يمثلون الموردين والذين يتعاملون بالفائدة.	- التحريف المحتمل لتبويب الإلتزامات التى لا تتعلق بالعمل الرئيسى .
3- مقارنة الأرصدة الفردية لحسابات الدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .
4- حسابات النسب المالية مثل نسبة المشتريات الى حسابات الدائنين ، وحسابات الدائنين الى الإلتزامات المتداولة.	- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .
5- مقارنة معدل دوران حسابات الدائنين والأيام المستحقة لحسابات الدائنين مع ما يقابلها فى السنوات السابقة وبيانات الصناعة .	- التدنيه أو المغالاة فى عرض حسابات الإلتزامات والمصروفات .
6- مقارنة مرتجعات المشتريات والمسموحات كنسبة مئوية من الإيراد أو تكلفة المبيعات مع ما يقابلها فى السنوات السابقة وبيانات الصناعة .	- التدنيه أو المغالاة فى عرض مرتجعات المشتريات .

11/7 إختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها

Tests of Details of Accounts Payable and its Audit Objectives

يمكن القول بأن هناك ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصــدة يمكــن تطبيقها عند مراجعة حسابات الدائنين (بإعتبار أن هدف القــيمة القابلة للتحقق غير ملائم) . حيث يتمثل الهدف فى تحديد ما إذا كانت أرصدة حسابات الدائنين قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل ملائم .

يتركز إهتمام المراجع عند مراجعة حسابات الأصول على التأكد من عدم وجود زيادة فى أرصدة تلك الحسابات ، ويعد وجود تسجيل للأصل دائماً محل شك ويتم التحقق فيه عن طريق المصادقة والفحص المادى وإختيار المستندات المؤيــدة ، ولا يمكــن تجــاهل إمكانية حدوث تخفيض بالأصل ، ولكن تظل الحقــيقة أن المــراجع يهــتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة ومغالاة وليس بإحــتمال وجود تخفيض أو تدنيه ، ويتم إتباع مدخل معاكس عند التحقق من أرصدة حسابات الإلتزامات ، أى أن التركيز الرئيسى عند مراجعة الإلتزامات ينصب على إكتشاف التخفيض بالإلتزامات أو إغفال تسجيل الإلتزامات .

ومــن الطبيعى أن يركز المراجع على نوعين من التحريفات هما الزيادة فى الأصول أو التخفيض فى الإلتزامات ، حيث يتسم إحتمال رفع قضية ضد المــراجع نتيجة الفشل فى إكتشاف هذين النوعين من التحريفات أى إكتشاف الــتحريف بحقــوق الملكــية بالقوائم المالية عن طريق زيادتها سواء بمغالاة الشركة وفى تحديد قيمة الأصول أو بالتدنيه بالتخفيض فى قيمة الإلتزامات .

ويمكن تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين على حســابات الدائنيــن والإلتزامات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات مع وجود ثلاثة إختلافات أساسية تتمثل فى الآتى :-

1- عدم تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق على الإلتزامات .

2- هدف الحقوق والإلتزامات ، حيث يهتم المراجع بحق العميل فى إستخدام والتخلص من الأصول ، كما يهتم بالتزامات العميل عن سداد الخصوم ، فإذا لم يكن على العميل التزام فلا يجب أن يتم تسجيلها كخصوم .

- إن الإهتمام عند مراجعة الإلتزامات يتركز على البحث عن التخفيضات أو تدنيه القيمة وليس الزيادة أو المغالاة فيها .

يلخص الجدول رقم (11/6) أهداف المراجعة المتعلقة بالأرصدة والإجراءات الشائعة لإختبار تفاصيل أرصدة حسابات الدائنين .

11/8 إختبارات الإلتزامات التى لم يتم إثباتها خلال الفترة

Out – of – Period Liabilities Tests

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات فى حسابات الدائنين والإلتزامات فإن إختبارات التفاصيل للإلتزامات التى لا تتعلق بالفترة للدائنين يعد أمراً هاماً، ويتوقف مدى تلك الإختبارات التى يتم أدائها لإكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين (والتى قد يشار اليها بالبحث عن أرصدة الدائنين التى لم يتم تسجيلها Search for Unrecorded Accounts Payable)على مخاطر الرقابة المقدرة ومستوى الأهمية النسبية للرصيد المحتمل للحساب أو يتم تطبيق نفس إجراءات المراجعة التى يتم إستخدامها لكشف المستحقات غير المسجلة على هدف الدقة . وفيما يلى إجراءات المراجعة النموذجية المرتبطة لتحقيق ذلك :

الجدول رقم (11/6)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإختبارات تفاصيل أرصدة الدائنين

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- إتفاق أرصدة الدائنين بقائمة حسابات الدائنين مع الملف الرئيسى المرتبط بها ، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالى الذى يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع قائمة الدائنين . - تتبع الإجمالى الى الأستاذ العام . - تتبع الفواتير الفردية للموردين الى الملف الرئيسى فيما يتعلق بالأسماء والقيم .	- لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات . - ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالقصور ، يجب أن يكون التتبع الى الملف الرئيسى محدوداً .
- تعبر أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين عن الأرصدة الموجودة فعلاً (الوجود) .	- التتبع من قائمة الدائنين الى فواتير الموردين وكشوف الموردين . - مصادقة الدائنين ، والتركيز على القيم الكبيرة وغير العادية.	- عادة ما تحتل إهتماماً قليلاً لأن الإهتمام الأساسى يتعلق بالتخفيضات .
- إدراج الأرصدة الفعلية للدائنين فى قائمة حسابات الدائنين (الإكتمال).	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التى لم يتم إثباتها بالفترة .	- تعد هذه إختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة حسابات الدائنين .
- تم إدراج أرصدة الدائنين فى قائمة الدائنين على نحو دقيق (الدقة) .	- تنفيذ نفس الإجراءات التى يتم إستخدامها لهدف الوجود والإختبارات للإلتزامات التى لم يتم إثباتها بالفترة .	- عادة يتم التركيز فى هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلاً من الحذف .
- تم تبويب أرصدة الدائنين فى قائمة الدائنين على نحو ملائم (التبويب) .	- فحص قائمة والملف الرئيسى للوحدات المرتبطة ، أوراق الدفع أو الإلتزامات الأخرى التى يتم دفع فوائد عنها ، المستحقات طويلة الأجل ، والأرصدة الدائنة .	- تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمراً حيوياً للقيام بتنفيذ هذه الإختبارات .

- تم تسجيل العمليات المالية فى دورة المشتريات والمدفوعات فى الفترة الملائمة (التوقيت) .	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التى لم يتم إثباتها بالفترة . - تنفيذ الإختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلى للمخزون . - إختبار المخزون الذى يتم نقله .	- تعد إختبارات حيوية للمراجعة الخاصة بالدائنين. ويشار اليها بإختبارات الفاصل الزمنى .
- يوجد على الشركة إلتزامات لسداد الخصوم التى تم إدراجها ضمن الدائنين (الإلتزامات) .	- فحص كشوف الموردين ومصادقة الدائنين .	- عادة لا يتم الإهتمام بذلك عند مراجعة الدائنين لأن كافة أرصدة الدائنين تمثل إلتزامات .
- تم العرض والإفصاح عن الحسابات فى دورة المشتريات والمدفوعات على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص القوائم للتعرف على فصل أرصدة الوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية ، وأيضاً للتعرف على فصل الإلتزامات طويلة الأجل ، والإلتزامات التى يتم دفع فوائد عنها .	- عادة لا يمثل ذلك مشكلة .

1- فحص التوثيق المرتبط بالمدفوعات النقدية اللاحقة

Examine Underlying Documentation for Subsequent Cash Disbursement

يهدف إجراء المراجعة ذلك الى إكتشاف المدفوعات النقدية التى تتم بالفترة المحاسبية التالية عن إلتزامات حدثت فى تاريخ إعداد الميزانية ، ويتم إختيار المستندات المؤيدة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص إلتزامات للفترة الحالية . على سبيل المثال إذا تم إستلام المخزون قبل إعداد الميزانية سيتم توضيح ذلك فى تقرير الإستلام ، وعلى نحو متكرر يتم إختبار مستندات المدفوعات النقدية التى تم القيام بها فى الفترة التالية لعدة أسابيع خاصة عندما لا يسدد العميل الفواتير المستحقة عليه فى الوقت المناسب .

ويجب أن يتم تتبع أى سداد للنقدية تتعلق بإلتزام يخص الفترة الحالية الى ميزان المراجعة لحسابات الدائنين بهدف التحقق من أنه تم إدراج ذلك الإلتزام ضمن حسابات الدائنين .

2- فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التى لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية لنهاية الفترة

Examine Underlying Documentation for Bills Not paid for Several Weeks of the Year - End

يـؤدى ذلك الإجراء نفس الغرض من إجراء المراجعة السابق ويتم بنفس الطريقة ، الا أن الإختلاف فيما بينهما يتمثل فى أن الإجراء الحالى يتم تنفيذه للإلـتزامات التى لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميدانى بالمراجعة وليس للإلتزامات التى تم دفع قيمتها فعلاً .

3- تتبع تقارير الإستلام التى تم إصدارها قبل نهاية العام الى فواتير الموردين المرتبطة بها

Trace Receiving Report Issued Before a Year – End to Related Vendor's Invoices

يجب أن يتم إدراج قيم كافة البضائع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية (كمـا تـم الإشارة اليها فى تقرير الإستلام) ضمن أرصدة حسابات الدائنين ، ويـتم تتبع تقارير الإستلام التى تم إصدارها فى نهاية العام أو قبله الى فواتير الموردين للتأكد من أنه قد تم تضمين تلك القيم ضمن أرصدة حسابات الدائنين وذلك بهدف إختبار الإلتزامات غير المسجلة .

4- تتبع كشوف الموردين التى تظهر الرصيد المستحق الى ميزان المراجعة لحسابات الدائنين

Trace Vendor's Statements That Show a Balance Due to the Accounts Payable Trial Balance

إذا مــا إحــتفظ العميل بملف كشوف الموردين يمكن تتبع أى كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق الى قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن حسابات الدائنين .

5- إرسال مصادقات الى الموردين محل التعامل مع العميل

Send Confirmations to Vendors with Which the Related Clients

على الرغم من إستخدام المصادقات مع حسابات الدائنين يعتبر أمراً غير شــائعاً بــنفس القدر الذى يتم فيه مع حسابات المدينين إلا أنه عادة ما قد يتم إســتخدام المصــادقات لإختــيار أرصدة الموردين التى يتم إغفالها من قائمة الموردــن ، والعملــيات المالية التى تم إغفالها ، وأرصدة الموردين التى تم تخزينها .

ويعتبر إرسال المصادقات الى الموردين للبائعين النشيطين الذين لم يتم إدراج أرصــدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التى تم إغفالها ويشار الى ذلك النوع بمصادقة الرصيد الصفرى **Zero Balance Confirmation** .

وفى معظم الحالات التى يتم فيها مصادقة الدائنين يتم القيام بذلك بعد فترة قصــيرة مــن تاريخ إعداد قائمة المركز المالى ، يوضح الشكل رقم (11/7) نموذجاً لمصادقة حسابات الدائنين .

شكل رقم (11/7)

طلب مصادقة رصيد أحد حسابات الدائنين

التاريخ : / /

السادة الأعزاء / شركة ....

تحية طيبة وبعد ، ، ،

يقــوم المراجع الخارجى الخاص بنا (اسم المكتب ....) بمراجعة القوائم المالية الخاصـــة بالشــركة والمقفلة فى / / ولذلك الغرض رجاء ابلاغه بالمعلومات التالية فى 31 ديسمبر عام 2003 :-

1- كشــوف تحــتوى على كافة العناصر التى توضح قيمة ما ندين به لكم والتى لم ندفعها بعد .
2- قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما فى ذلك ما تم خصمه منها) بما يؤدى الى إظهار التاريخ الأصلى ، تواريخ الإستحقاق ، الرصيد غير المدفوع ، الضمان ، والتظهير .
3- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم .

اننا نقدر إهتمامكم بهذا الطلب ، يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد .

المخلص

رئيس الشركة

....

11/9 إختبارات إستقلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين

Cutoff Tests for Accounts payable

يتم أداء إختبارات الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج العمليات المالية التى تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلى إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة .

وترتبط إجراءات المراجعة الخمسة السابقة مباشرة بالفاصل الزمنى لعمليات المشتريات الا أنها تركز على التخفيضات ، وحيث تم مناقشة معظم إختبارات الفاصل الزمنى سوف يتم عرض نوعين من الإختبارات المتعلقة بفحص تقارير الإستلام أو تحديد المخزون فى الطريق .

أ - العلاقة بين الفاصل الزمنى وملاحظة الجرد المادى للمخزون

Relationship of Cutoff to Physical Observation of Inventory

حتى يتم تحديد مدى صحة الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين يتعين أن يتم إجراء تنسيق بين كل من إختبارات ذلك الفاصل وملاحظة الجرد المادى للمخزون ، ويتم التوصل الى المعلومات الخاصة بالفاصل الزمنى لعمليات المشتريات خلال الجرد الفعلى للمخزون ، حيث يجب أن يفحص المراجع فى هذا الوقت الإجراءات فى إدارة الإستلام لتحديد ما إذا كانت كافة عناصر المخزون التى تم إستلامها قد تم جردها ، كما يجب أن يسجل المراجع فى أوراق العمل وتم تقرير الإستلام الأخير للمخزون الذى تم إجراء الجرد الفعلى له ، وخلال العمل الميدانى لنهاية العام ، يجب أن يقوم المراجع بإجراء إختبارات الفاصل الزمنى للسجلات المحاسبية ، ويجب أن يتبع المراجع أرقام تقارير الإستلام الى دفاتر الدائنين للتحقق من أنه تم إدراجها أو لم يتم إدراجها بشكل صحيح .

ب- المخزون فى الطريق **Inventory In Transit**

فى إطار مراجعة حسابات الدائنين يتعين التفرقة بين شراء المخزون على أساس التسليم محل المشترى والتسليم محل البائع ، حيث تنتقل ملكية البضاعة الى المشترى فى النوع الأول عند إستلام البضاعة وإدراجها ضمن المخزون. ويجب فقط إدراج المخزون الذى يتم إستلامه قبل تاريخ إعداد الميزانية ضمن المخزون والدائنين فى نهاية العام ، أما إذا كان الشراء يتم على أساس التسليم محـل البـائع فانه يجب تسجيل كل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية اذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ويـتم تحديـد ما إذا كان المخزون قد تم شراؤه على أساس التسليم محل المشترى أو التسليم محل البائع عن طريق فحص فواتير الموردين ، ويجب أن يقوم المراجع بإختبار الفواتير للبضاعة التى يتم إستلامها بعد فترة قصيرة من نهايــة العام لتحديد ما إذا كانت تلك البضاعة قد تم شرائها على أساس التسليم محـل البائع وفيما يتعلق بالبضائع التى تم شحنها فى تواريخ سابقة لتاريخ إعـداد القوائم المالية يجب تسجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها فى الفترة المالية إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية .

11/10 تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Findings - Accounts Payable and Related Accounts

عـندما يستكمل المراجع إختبارات التحقق المخططة فإن كافة التحريفات المحددة يجب أن يتم تجميعها متضمناً التحريفات المعروفة المكتشفة عن طريق المـراجع والتحريفات المقدرة بالإضافة علاوة مقابل مخاطر المعاينة . وبعد ذلـك يقـوم بمقارنـة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على

الحساب ، فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فإن المراجع سيكون لديه دليل إثبات على أن الحساب قد تم عرضه بعدالة ، والعكس صحيح حيث إذا كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول فإن المراجع يجب أن يتوصل الى إستنتاج مؤداه أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة.

كما ينبغى على المراجع أن يقوم مرة أخرى بتحليل التحريفات المكتشفة خلال تطبيق إختبارات التحقق حيث أن تلك التحريفات يمكن أن توفر دليل إثبات إضافى على مخاطر الرقابة ، على سبيل المثال إذا أشارت معظم التحريفات المحددة الى أن حسابات الدائنين لم يتم تقييمها على نحو ملائم ، فإن المراجع قد يقوم بإعادة تقييم إجراءات الرقابة المستخدمة عن طريق العميل حتى يتحقق ويتأكد من التقييم الملائم ، فإذا إستنتج المراجع أن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بشكل غير مقبول ، يتعين عليه أن يؤدى إجراءات مراجعة إضافية ، أو يتعين أن يكون مقتنعاً بأن يقوم العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة عند مستوى يمكن قبوله ، فإذا لم يقم العميل بذلك التعديل فإن المراجع يتعين عليه أن يتحفظ فى تقرير المراجعة .

الفصل الثاني عشر

مراجعة دورة المخزون والتخزين

الفصل الثاني عشر

مراجعة دورة المخزون والتخزين

Auditing the Inventory and Warehousing Cycle

مقدمة

يهــتم هذا الفصل بدراسة الجانب التطبيقي لمراجعة دورة المخزون والتخزين ، وتحقيقا لذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :

12/1 طبيعة دورة المخزون والتخزين – وخصائص عملية مراجعتها .

12/2 وظــائف ومستندات وسجلات دورة المخزون والتخزين ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .

12/3 الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات .

6/4 تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين .

12/5 مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف .

12/6 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين .

12/7 إختبارات تفاصيل أرصدة المخزون .

12/8 إجــراء تكــامل بيــن الأجــزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين.

12/9 تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) بعنوان عناصر القوائم المالية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (312) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (313) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ الميزانية العمومية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (316) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (319) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (330) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (331) بعنوان حسابات المدينين والمخزون .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (336) بعنوان إستخدام عمل خبير.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم(339) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (342) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

12/1 طبيعة دورة المخزون والتخزين وعلاقتها بالدورات الأخرى

The Nature of Inventory and Warehousing Cycle

تتكون دورة المخزون والمخازن من نظامين يرتبطان معاً على نحو دقيق هما :-

1- التدفق المادى الفعلى للبضاعة **Actual Physical of Good Flow** .

2- التكاليف المرتبطة بذلك التدفق الطبيعى للبضاعة .

وحيثما ينتقل المخزون خلال تدفق فى الشركة يتعين أن تكون هناك نظم رقابة كافية على ذلك الانتقال الطبيعى للبضاعة والتكاليف المرتبطة بها .

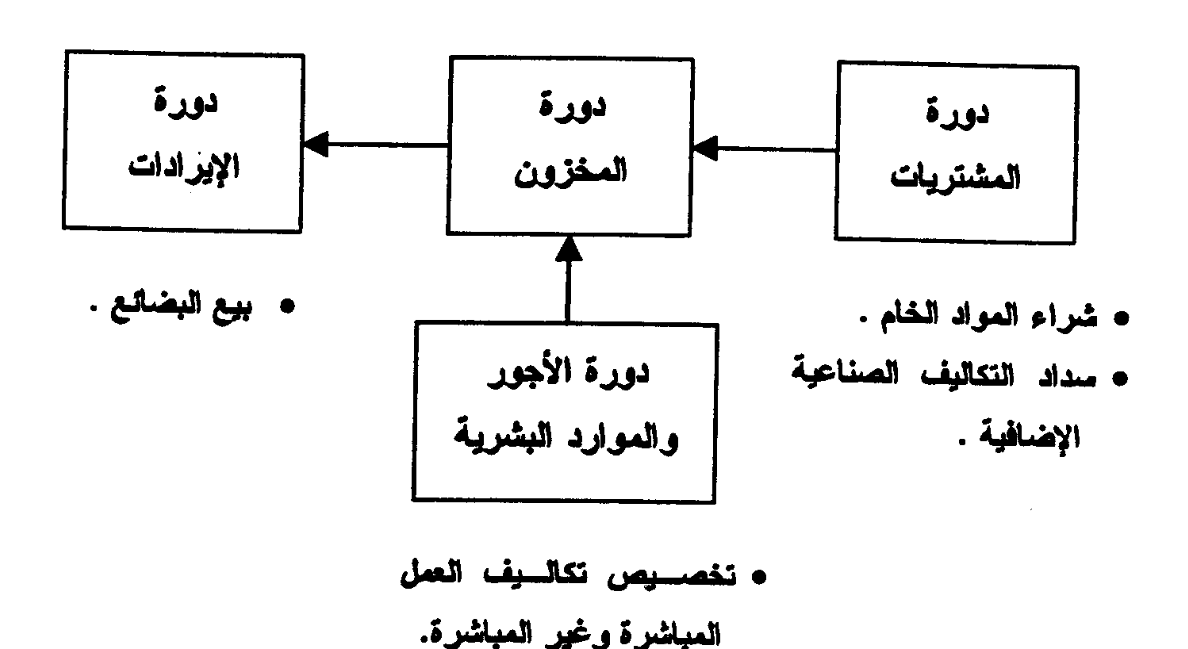
ويمكـــن القول بأن دورة المخزون والتخزين تتأثر عموماً بباقى إجراءات الـــرقابة الداخلـــية الـــتى ســـبق مناقشتها فى دورات الإيرادات والمشتريات والأجـــور، يوضح الشكل رقم (12/1) كيف تتفاعل كل من تلك الدورات مع دورة المخزون . حيث يتضح أن إقتناء وسداد قيمة المخزون يتم الرقابة عليها عـــن طريق دورة المشتريات . كما يتم الرقابة على تكلفة كل من تكلفة العمل المباشرة وغير المباشرة المخصصة على المخزون عن طريق دورة الأجور ، وأخـــيراً فـــإن البضـــاعة الـــتامة يتم بيعها والمحاسبة عنها كجزء من دورة الإيرادات ، وهكذا فإن دورة المخزون تبدأ عندما يتم شراء وتخزين البضاعة وتنتهى عندما يتم شحن البضائع الى العملاء .

وتعتـــبر مراجعة دورة المخزون والتخزين أمراً معقداً كما أنها تستغرق الكثير من الوقت والجهد لعديد من الأسباب هى :-

1- عـــادة ما يعتبر المخزون أحد العناصر الهامة فى الميزانية ، بل العنصر الأكثر أهمية فى الحسابات التى تكون رأس المال العامل .

شكل رقم (12/1)

علاقة دورة المخزون بباقى العمليات المحاسبية الأخرى



2- عادة ما ينتشر المخزون فى مواقع مختلفة مما قد يصعب من رقابية أو حصره الفعلى ، مما يسبب مشاكل وصعوبات فى عملية المراجعة .

3- هناك عناصر عديدة من المخزون التى تتنوع تسبب صعوبة فى مراجعتها على سبيل المثال المجوهرات والكيماويات والأجزاء الإلكترونية والتى يحيط بها مشاكل فى تقييمها وملاحظتها .

4- هناك عديد من العوامل التى تؤثر على المخزون كالتقادم وضرورة تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية على المخزون مما قد يسبب مشاكل فى تقييمه .

- هناك عديد من طرق تصميم المخزون التى يتعين أن تطبقها الشركة من سنة لأخرى ، وقد تفضل الشركات استخدام طرق مختلفة للتقييم للأجزاء المختلفة من المخزون وهو ما يعد غير مقبولا فى ظل مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها .

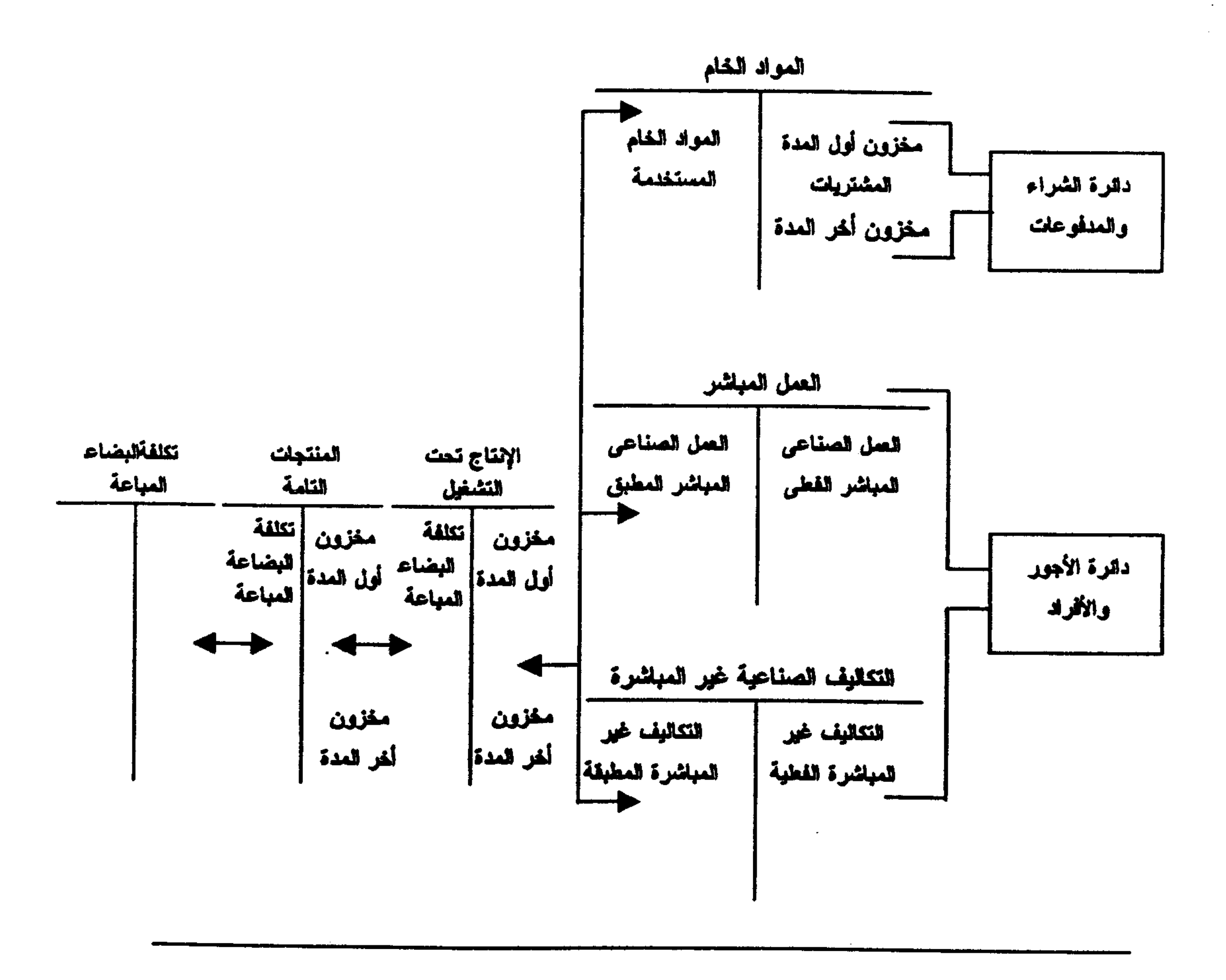
ويأخذ المخزون عموماً أشكالا متعددة فى ضوء طبيعة العمل ، حيث تتمثل معظمة فى المنشآت التجارية فى السلع المملوكة والمتاحة للبيع بينما يتمثل فى المنشآت الصناعية فى كل من المواد الخام ،والمهمات والمنتجات التى تستخدم فى الأرباح أو المنتجات تحت التشغيل التى تم تصنيعها أو البضاعة التامة المتاحة للبيع .

تتأثر عديد من الحسابات بدورة المخزون والتخزين لعل أبرزهما المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ، والذين يتأثران بعدد أكبر من الحسابات من امثلها تكلفة العمل ،وتكلفة شراء المواد الخام ، كافة التكاليف غير المباشرة .

ويوضح الشكل رقم (12/2) التدفق المادى الفعلى للتكاليف فى دورة المخزون والمخازن فى أحد الشركات الصناعية والذى يتضح منه وجود علاقة مباشرة بين دورة المخزون والمخازن وكل دورة الشراء والمدفوعات ودورة الأجور وإدارة الموارد البشرية عن طريق فحص المديونية فى كل من حسابات المواد الخام والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة وتحديد الارتباط المباشر مع دورة المبيعات والمتحصلات النقدية فى النقطة التى يتم فيها التصرف فى البضاعة التامة (كطرف دائن) والتحميل على تكلفة البضاعة المباعة .

الشكل (12/2)

تدفق المخزون والتكاليف



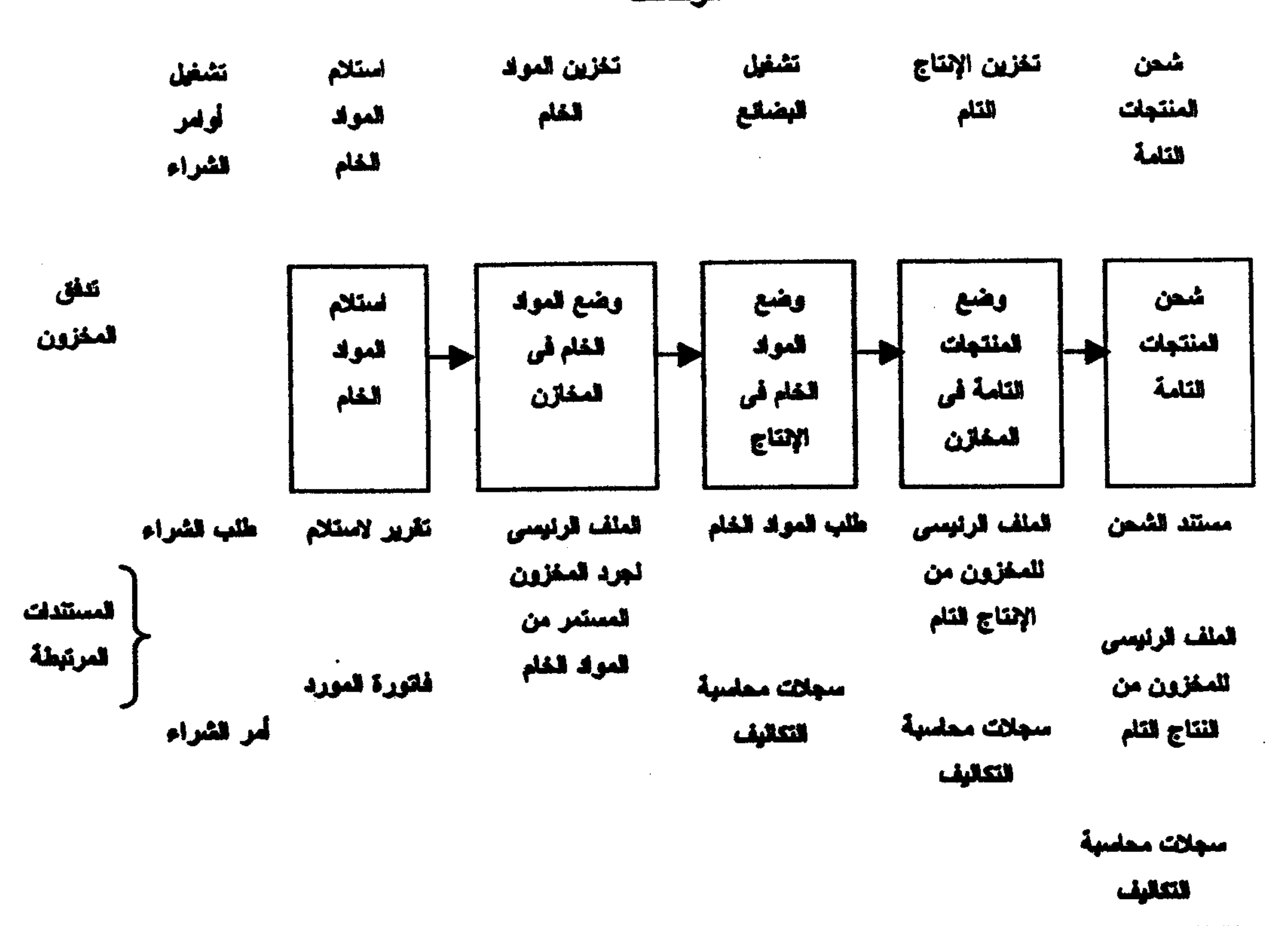
12/2 وظـائف ومسـتندات وسـجلات دورة المخـزون والمخـازن ونظـم الـرقابة الداخلية المرتبطة

Functions, Records and Documents of Inventory and Warehousing Cycle and its and Controls

يوضـح الشـكل ر قم (12/3) التدفق الفعلى لدورة المخزون والمخازن والتوثيق المرتبط بها .

الشكل (12/3)

الوظائف فى دائرة المخزون والمخازن



- يتم إجراء جرد المخزون وإجراء مقارنة مع القيم الدفترية والمستمرة فى أى مـــرحلة من الدورة ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان الفاصل الزمـــنى لتســـجيل المستندات يتوافق مع المكان الفعلى للعناصر ، ويجب إجـــراء الجرد مرة واحدة فى السنة فإذا كان نظام جرد المخزون المستمر يعمل جيداً ، فيمكن إجراء هذا من خلال اتخاذ الدورة كأساس طوال العام.
- تتضـــمن معلومـــات عـــن التكاليف لكل من المواد الخام ، العمل المباشر والمصروفات غير المباشرة .

مـــن خـــلال الشـــكل الســـابق يتضح وظائف دورة المخزون والمخازن والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها على النحو التالى:-

1-وظيفة تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

تقـــوم إدارة المشتريات بإصدار أوامر شراء العناصر المحزون فى ضوء طلـــبات الشـــراء **Purchase requisition** ، وعادة ما يتم طلب الشراء عندما يصـــل المخـــزون إلـــى مســـتوى محدد مقدماً (عن طريق أفراد المخازن أو الحاســـب الإلكـــترونى) ، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام الـــلازم لإنتاج أو أمر العملاء ، أو قد يتم إصدار الأوامر وفقا للجرد الدورى للمخزون عن طريق شخص مسئول .

عمومـــا يـــتم تقيـــيم واختبار الرقابة على طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بها كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات .

2-استلام المواد الجديدة Receiving News Materials

يعتبر استلام المواد الخام التى تم طلبها جزءا من دورة المشتريات والمدفوعات أيضاً ، ويتعين فحص المواد الخام المستلمة للتعرف على كميتها وجودتها وتقوم إدارة الاستلام بأعداد تقرير استلام يمثل جزء أساس من التوثيق المستندى قبل إتمام عملية الدفع ، ويتم إرسال الموارد الخام إلى المخزن كما يتم عادة إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء والمخزون وإدارة حسابات الدائنين .

وتجدر الإشارة إلى ضرورة أن تكون هناك نظم رقابة ومحاسبة مسئولة على كافة المستندات الخاصة بأية تحركات للموارد .

3-تخزين المواد الخام Storing Raw Material

يتم تخزين المواد الخام عندما يتم استلامها حتى يتم طلبها عندما يحتاجها قسم الإنتاج ، بناء على طلب المواد الخام المعتمد من شخص ملائم فى موقع مسئول عن طريق إصدار مستند (أمر عمل Work order) يوضح فيه نوع وكمية المواد الخام المطلوبة ، ويتم نقل المواد الخام عن المخزون إلى الإنتاج، وفى ضوء ذلك يتم تحديث الملف الرئيسى للمخزون المستمر واثبات القيد المحاسبى من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل .

4-وظيفة تشغيل البضاعة Processing the goods

عموماً تتحد العناصر والكميات التى سيتم إنتاجها بناء على أوامر محدده من العملاء وتنبؤات المبيعات ومستويات المخزون من الإنتاج ودورات

الإنـــتاج الاقتصـــادية ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية حـــتى يمكـــن أن تعكس المحاسبة تحركات المواد الخام فى الدفاتر والسجلات ويتم تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق .

ويعتبر توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف فى أى شركة صناعية جزءاً هامـــا وضرورياً من وظيفة تشغيل البضاعة ، وذلك لتوضيح المقدرة النسبية علـــى تحقـــيق أرباح فى مختلف المنتجات وحتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة بالإضافة إلى تقييم المخزون وعرضه فى القوائم المالية .

بصفة عامة يوجد نطاقان للتكاليف هما نظام تكلفة الأوامر **Jobs Costing** ونظام تكاليف المراحل **Processes Costing** ويتمثل الاختلاف الرئيسى بينهما فيما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقا للأوامر الفردية عندما يتم إصدار المواد الخـــام وتحمـــيل تكالـــيف العمل (تكاليف الأوامر) أو ما إذا كان يتم تجميع التكالـــيف علـــى أســـاس المراحل ، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة فى كل مرحلة إلى المنتج الذى يمر بالمرحلة (تكاليف المراحل) .

وتتمـــثل السجلات المحاسبية للتكاليف فى كل من الملف الرئيسى وأوراق العمـــل والـــتقارير الخاصـــة بتجمـــيع المواد الخام ، تكلفة العمل والتكاليف الصـــناعية غـــير المباشرة وفقاً لتكاليف الأوامر أو المراحل ، وعند استكمال الأوامـــر أو المنتجات يتم تحويل التكاليف المرتبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام فى ضوء تقارير إدارة الإنتاج .

5–وظيفة تخزين الإنتاج التام Storing Financial

عــندما يتم استكمال المنتجات التامة عن طريق إدارة الإنتاج يتم وضعها بالمخــازن (انــتظارا لشحنها) وذلك تحت رقابة مادية فى أماكن مستقلة يتم التعامل معها عن طريق أشخاص محددين .

بصــفة عامــة تعــد الرقابة على الإنتاج التام جزءاً من دورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

6–وظيفة شحن المنتجات التامة Shipping Finished Goods

تعتــبر وظــيفة شــحن المنــتجات الــتامة جزءا متمماً لدورة المبيعات والمتحصـــلات ، ويتعين أن يتم التصديق على أى شحن للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن الذى يتم اعتماده من مسئول مناسب .

7–الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master File

تعتبر الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات المستخدمة للمخــزون ، حيث عادة ما يتم الاحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات ، بينما لا تستخدم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل.

وتحــتوى الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر على المعلومات الخاصة التالية :–

- اقتناء وحدات المخزون .
- الوحدات المباعة .
- الوحدات بالمخازن .

وقـد تشتمل تلك الملفات أيضا على معلومات عن تكاليف الوحدة ، ويتم تحديـث الملفـات الرئيسية لجرد المخزون المستمر باقتناء المواد الخام تلقائياً كجزء من تسجيل عملية الشراء على سبيل المثال عندما يتم الإدخال فى نظام الكمبـيوتر لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة من كل نوع من المواد الخام الـتى تـم شـرائها ، يـتم استخدام تلك المعلومات فى تحديث كل من الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر ويومية المشتريات والملف الرئيسى للدائنين، ويجـب إدخـال نقـل المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الكمبيوتر لتحديـث السـجلات المستمرة ، وعادة ما يتعين إدخال الوحدات التى تم نقلها لان الكمبـيوتر يمكـن أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسى ، وبصفة عامـة يحـتوى الملـف الرئيسـى لجرد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام على :-

- عدد الوحدات أول وأخر المدة .
- عدد الوحدات وتكاليف الوحدة فى كل عملية شراء .
- عدد الوحدات وتكاليف الوحدة فى كل عملية نقل إلى الإنتاج .

ويتضـمن الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام على نفـس المعلومات السابقة ، إلا أنه أكثر تعقيداً إذا تم إدراج التكاليف بالإضافة إلـى عدد الوحدات ، وتشمل تكاليف الإنتاج كل من المواد الخام وتكلفة العمل المباشـر والتكالـيف الصـناعية غير المباشرة والتى عادة ما تتطلب إجراء عمليات للتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصيلية .

12/3 الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

The Key Segregation of Duties

يعتــبر الفصــل بيــن الواجــبات أحد أهم الإجراءات الرقابية فى دورة المخــزون بســبب الإحــتمال الخــاص بالسرقة أو الغش ، لذلك فإن الأفراد المرتبطيــن بوظــائف دورة المخزون والتخزين يتعين ألا يكون لديهم علاقة بسجلات المخزون ، وسجلات محاسبة التكاليف أو الأستاذ العام . وعندما يتم تكثــيف إســتخدام النظم الإلكترونية فى المخزون يتعين أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات داخل قسم تكنولوجيا المعلومات .

يوضــح الجدول رقم (12/4) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات لدورة المخزون وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذى يمكن أن ينشأ من التعارضات فى أداء الواجبات .

كمــا يبيــن الجــدول رقم (12/5) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المخــزون الفــردية من خلال الأقسام المختلفة التى تقوم بالرقابة على تشغيل ومعالجة المخزون .

12/4 تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين

Parts of the Audit Inventory and Warehousing Cycle

بصــفة عامــة يمكن تقسيم مراجعة دورة المخزون والمخازن إلى خمسة أجــزاء متميزة يلخصها الشكل رقم (12/6) ويوضح ذلك الشكل الدورة التى يــتم مــراجعة كل جزء منها ، وقد سبق وأن تم دراسة كل من الجزء الأول والثالث من مراجعة دورة المخزون والتخزين فى ضوء ارتباطهما بالدورات الأخرى.

جدول رقم (12/4)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

فى دورة المخزون والأخطاء والغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء والغش المحتمل
1- يجب الفصل بين وظيفة إدارة المخزون عن وظيفة محاسبة التكاليف .	- إذا كان الشخص المسئول عن إدارة المخزون أيضاً لـه حق التعامل مع سجلات محاسبة التكاليف فإن تكاليف الإنتاج أو المخزون يمكن أن يتم التلاعب فيها ، وذلك قد يؤدى الى المغلاة فى المخزون أو صافى الدخل أو تدنيهما .
2- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة مخازن المخزون ووظيفة محاسبة التكاليف .	- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من الرقابة أو المحاسبة عن المخزون ، يمكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو حدوث سرقة للمنتجات يمكن تغطيتها .
3- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المحاسبة عن التكاليف ووظيفة الأستاذ العام .	- إذا كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن سجلات المخزون وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فقد يقوم ذلك الشخص بإخفاء شحنات غير مرخص بها ، وقد يترتب على ذلك سرقة البضائع ، وحدوث مغالاة فى عرض المخزون .
4- يجب أن يتم فصل المسئولية الخاصة بالإشراف على جرد المخزون ووظائف إدارة المخون ومخازن المخزون .	- إذا كان الشخص المسئول عن وظائف إدارة الإنتاج ومخازن المخزون أيضاً مسئولاً عن الجرد المادى للمخزون ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقص الفعلى للمخزون عن طريق تعديل سجلات المخزون بالمخزون الفعلى مما قد يؤدى الى وجود مغالاة فى عرض المخزون .

جدول رقم (12/5)

الفصل بين الواجبات لوظائف المخزون حسب القسم

وظيفة المخزون	القســـم				
	إدارة المخزون	مخازن المواد الخام	مخازن البضائع التامة	محاسبة التكاليف	تكنولوجيا المعلومات
1- إعداد جداول الإنتاج .	×				
2- إصـــدار طلـــبات شراء المواد التى ترافق البضائع حتى قسم الإنتاج .		×			
3- تحديـــث ســـجلات التكلفة بإستخدام المـــواد الخـــام والعمـــل والتكاليف الإضافية .				×	×
4- تحديث سجلات المخزون .				×	×
5- إرسال البضائع الى قسم الشحن .			×		
6- الموافقة وإصدار طلبات الشراء .	×				

شكل رقم (12/6)

مراجعة دورة المخزون والمخازن

الدورة محل الاختبار	أجزاء عملية المراجعة
الدورة محل الاختبار دورة المشتريات والمدفوعات دورة الأجور والموارد البشرية	شراء وتسجيل المواد الخام والعمل والمصروفات غير المباشرة
دورة المخزون والتخزين	النقل الداخلى للأصول والتكاليف
دورة المبيعات والمتحصلات	شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف
دورة المخزون والتخزين	الملاحظة المادية للمخزون
دورة المخزون والتخزين	تسعير وإجراء العمليات الحسابية

1- شراء وتشغيل المواد الخام والمصروفات غير المباشرة

Acquiring and Recording Raw Material Labor and Overhead

يتضـــمن ذلك الجرد الثلاثة وظائف الأولى بالشكل السابق وهى أ) تشغيل أوامـــر الشراء ، ب) استلام المواد الخام ، ج) تخزين المواد الخام ، حيث يتم فـــى الـــبداية فهم الرقابة الداخلية على تلك الوظائف ، وبعد ذلك يتم اختبارها كجـــزء من تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فى كل من دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والموارد البشرية .

2-نقل الأصول والتكاليف Transferring Asset and Costs

ويتضمن ذلك الجزء كل من الوظيفة الرابعة والوظيفة الخامسة فى الشكل السابق وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام ، وتم اختبار تلك الجزئين كجزء من دورة المخزون والمخازن .

وتتمثل السجلات المحاسبية لتلك الوظائف فى سجلات محاسبة التكاليف.

3-شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف

Shipping Goods and Recording Revenues and Costs

ويمـــثل ذلك الجزء الوظيفة الأخرى بالشكل السابق وهما من دورة المبيعات والمتحصلات وتشمل اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات التحقق من الدقة فى الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر .

4-ملاحظة جرد المخزون مادياً Physically Observing Inventory

يعـــد ملاحظة المراجع للجرد المادى الذى يقوم به العميل أمراً ضرورياً لـــتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلا فى تاريخ القوائم المالية ، وأنه قد تم جرده على النحو الملائم .

5-تسعير وتجميع المخزون Pricing and Compilation Inventory

يجب أن يتم اختبار التكاليف المستخدمة فى تقييم المخزون الفعلى لتحديد مـا إذا كـان العميل قد اتبع بشكل صحيح طريقة تقييم المخزون بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن تلك الطريقة قدتم اتباعها بثبات مع السنوات السابقة، ويشار إلى إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق من تلك التكاليف باختبارات التسعير **Pricing Tests** .

كمـا يجـب أن يتحقق المراجع مما إذا كان الجرد المادى قم تم تلخيصه بشـكل صـحيح ، وأن العملـيات الحسابية الخاصة بعمليات ضرب الكميات والأسعار بالمخزون قد تم إجرائها على نحو صحيح ، كما يجب التأكد من أن نـتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصـر المخزون ، ويطلق على تلك الاختبارات مصطلح اختبارات التجميع **Compilation Tests** .

12/5 مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف Audit of Cost Accounting

نتـيجة للتـنوع الواسـع لعناصر المخزون تختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها .

أ - نظم الرقابة على محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتـبط نظـم الرقابة على محاسبة التكاليف بالمخزون المادى والتكاليف المـتعلقة بها من النقطة التى يتم فيها إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التى يـتم فـيها استكمال تصنيع المنتج ونقله إلى المخزن ، وبصفة عامة فأن تلك الـنظم الرقابـية تتعلق بكل من نظم الرقابة المادية على المواد الخام والإنتاج

تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام ونظم رقابية على التكاليف المرتبطة بهـــا بغرض منع وقوع خسائر نتيجة الاستخدام والسرقة ، وتتمثل تلك النظم فى الإجراءات التالية :-

1- الفصـــل بين المسئوليات وقصر التعامل مع مجالات تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل على أفراد مسئولين حياديين .

2- إجــراءات الــرقابة علـــى الإنـــتاج التامة مع ضرورة تخصيص حماية المخزون على أفراد مسئولين ملائمين .

3- اســتخدام المســتندات السابقة الترقيم والتى يجب التصديق عليها عند نقل المخزون وتوفير حماية استخدامها من أشخاص مسئولين ملائمين .

4- إرســال نســخ مــن المستندات السابقة الترقيم لنقل المخزون إلى إدارة المحاسبة والذين يكونوا مرتبطين بمسئولية حماية الأصول .

5- الاحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر عن طريق أشخاص لا توافر لهــم التوصـــل إليه ، وتوفر تلك الملفات سجلات يمكن استخدامها لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الاختلافات فيما بين الجرد الفعلى والقيم الموضحة بالسجلات .

6- وجــود إجــراءات رقابية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بهدف التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف فى كافة المنتجات .

7- وجــود سجلات تكاليف كافية تساعد الإدارة فى التسعير ورقابة التكاليف وتحديد تكلفة المخزون .

ب- اختبار مراجعة نظم محاسبة التكاليف Tests of Cost Accounting

يهــتم المــراجع عند اختبار نظم محاسبة التكاليف بأربعة جوانب هى : الرقابة المادية على المخزون والمستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون ، الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وسجلات تكلفة الوحدة .

1-نظم الرقابة المادية على المخزون Physical Controls

يجب أن تنحصر اختبارات المراجعة على مدى كفاية نظم الرقابة المادية على المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل فى كل من الملاحظة والاستفسار.

حيــث يمكن للمراجع اختبار منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هــناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الاستخدام ، وتخزين منظم لعناصر المخزون عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق يكون مسئول عنها شــخص كــفء ، فإذا ما استنتج المراجع أن نظم الرقابة الداخلية غير كافية علــى الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد ،فأنه يتعين عليه أن يوسع من ملاحظته للجرد الفعلى للمخزون للتأكد من تنفيذ جرد كافى وملائم .

2-المستندات والسجلات المرتبطة بنقل المخزون

Documents an Records For Transferring Inventory

عــند الــتحقق مــن نقل المخزون من موقع إلى أخر تتمثل الاهتمامات الرئيسية للمراجع فى الاتى :-

1- أن عمليات نقل المخزون المسجلة موجودة وحدثت فعلا .

2- أن عمليات نقل المخزون التى حدثت فعلا قد تم تسجيلها .

3- الــتحديد الدقيق لكميات والمواصفات والتاريخ فى كافة عمليات نقل المخزون التى تم تسجيلها .

لذلك يتعين على المراجع أولا أن يقوم بفهم نظم الرقابة الداخلية على تسجيل عمليات نقل المخزون قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة ، وبمجرد أن يقوم بذلك الفهم يمكن بسهولة تنفيذ تلك الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات.

على سبيل المثال يتمثل الإجراء الذى يمكن من خلاله اختبار وجود دقة نقل المخزون من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع فى :-

- المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام .
- فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات .
- مقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات فى الملف الرئيسى للمخزون المستمر من المواد الخام .
- مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسى للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلا إلى غرف تخزين البضاعة التامة .

3-الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر

Perpetual Inventory Master Files

عندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر يتأثر توقيت ونطاق الفحص المادى وللمراجع للمخزون حيث يمكن عندئذ اختبار المخزون المادى قبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ولاشك أن الجرد الفعلى للمخزون قبل إصدار تلك القوائم يمكن من أحداث وفورات تكلفة سواء للمراجع أو العميل ، حيث يحصل العميل على مراجعة تلك القوائم فى وقت مبكر ، كما أن تلك الملفات الرئيسية أيضا تمكن المراجع من تخفيض نطاق اختبارات للمخزون المادى وحيث يتم تقدير مخاطر الرقابة المرتبطة بالملاحظة المادية للمخزون بشكل منخفض .

ويــتم أداء اختبارات الملفات الرئيسية المخزون المستمر بغرض تخفيض اختــبار الجــرد المادى للمخزون أو تغيير توقيتها من خلال استخدام فحص التوثــيق المستندى والذى عن طريقه يتم التحقق من شراء المواد الخام عندما يقــوم المراجع بالتحقق من تلك العملية كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يتم فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المواد الخام لاستخدامه فى الإنتاج (زيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنــتجات الــتامة كجزء من اختبارات سجلات محاسبة التكاليف) ، كما يتم اختبار وفحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيعها للعملاء كجزء من دورة المبيعات والمتحصلات .

4-سجلات تكلفة الوحدة Unit Cost Records

يجب أن يتم إيجاد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل مــن ســجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى يمكن التوصل إلى بــيانات دقــيقة للــتكلفة لكل من المواد الخام والعمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة لكل المنتجات وهو أمر أساسى فى محاسبة التكاليف ، حيــث تعــد سجلات محاسبة التكاليف محل اهتمام رئيسى للمراجع عند تقييم أرصدة مخزون أخر المدة .

ويجــب أن يحصــل المراجع على فهم كاف للرقابة الداخلية مع سجلات تكلفــة المخــزون قــبل اختــبارها ، حيث يتكامل تدفق التكاليف عادة على الســجلات المحاسبية الأخرى ، وبمجرد الحصول على ذلك الفهم يتعين على المــراجع اختــبار ســجلات محاســبة التكالــيف كجزء من اختبارات دورة المشتريات والأجور والمبيعات (لتجنب اختبار تلك السجلات لأكثر من مرة)

على سبيل المثال عندما يختبر المراجع العمليات المالية للمشتريات كجزء من دورة المشـــتريات والمدفوعـــات يقـــوم بتتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصـــة بـــالمواد الخـــام إلى الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف .

وتتمـــثل الصـــعوبة الرئيســـية للمـــراجع عند التحقق من سجلات تكلفة المخزون فى تحديد مدى منطقية عمليات تخصيص التكلفة **Cost Allocations** لوجود عديد من الافتراضات المؤثرة على تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالى تؤثـــر علـــى مـــدى عدالة تقييم المخزون ، وتتمثل الاعتبارات الرئيسية التى يتعين على المراجع أخذها فى حسبانه عند تقييم مدى منطقية كافة تخصيصات وتوزيعات التكاليف (بما فى ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة) فى الالتزام بالمعايير المحاسبية وتطبيقها باتساق مع ما تم فى السنوات السابقة .

12/6 تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين

Designing and Implementing Analytical precludes For Inventory and Warehousing Cycles

تعتـــبر الإجـــراءات التحليلـــية إختبارات مراجعة مفيدة لأغراض فحص معقولـــية المخـــزون وتكلفـــة البضاعة المباعة ، وعندما يتم أدائها كجزء من تخطـــيط عملـــية المراجعة يمكن أن تحدد تلك الإجراءات بفعالية ما إذا كانت حســـابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة تتضمن أية تحريفات جوهرية ، أيضـــا تعتـــبر الإجـــراءات التحليلـــية أداة مفيدة تستخدم فى الفحص الشامل للمخـــزون والحسابات المرتبطة لاسيما عند تحديد المخزون المتقادم أو بطئ الحركة أو المخزون الزائد عن الحاجة ، أيضاً فإن الإجراءات التحليلية تعتبر نافعـــة لإختبار هدف تقييم المخزون . فعلى سبيل المثال يمكن أن يتم مقارنة

معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ المخزون) خلال الفترات الزمنـــية أو بمتوســطات الصـــناعة . عادة ما يشير معدل دوران المخزون المـــرتفع الـــى سياســات مخزون ذات كفاءة ، فى حين يشير معدل الدوران المـــنخفض الـــى وجـــود مخزون راكداً وبطئ الحركة . يمكن أن تيم أيضاً مقارنـــة النسبة المئوية لمجمل الربح بالنسبة المناظرة فى السنوات السابقة أو بـــيانات الصناعة حيث أن ذلك قد يوفر دليل إضافى ذات قيمة على المخزون غـــير المســجل (تدنـــيه فى عرض المخزون) أو وجود مخزون مصطنع (مغـــالاة فـــى العرض) ، تلك النسبة المئوية توفر أيضاً معلومات عن التقييم الملائـــم للمخزون ، على سبيل المثال فإن مجمل الربح الضئيل أو السالب قد يشير الى مشاكل مرتبطة بتقييم المخزون بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

إن الإجراءات التحليلية تعتبر أحد الجوانب الهامة عند مراجعة الحسابات المرتـــبطة بـــدورة المخـــزون والتخزيـــن ، وفيما يلى يتم إبراز أهم الأنواع المتعددة للإجراءات التحليلية التى يمكن استخدامها فى هذا المجال مع الإشارة إلى أنواع التحريفات الممكن حدوثها ، كما يوضحها جدول رقم (12/7) .

12/7 اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون Tests Of Details For Inventory

تجدر الإشارة إلى أن نتائج اختبارات مراجعة الدورات الأخرى (دورات المبيعات والمتحصلات والأجور والموارد البشرية والمشتريات والمدفوعات..) بالإضـــافة إلـــى تلـــك الخاصة بدورة المخزون والتخزين تؤثر فى اختبارات تفاصـــيل أرصـــدة المخـــزون ، وهناك جانبين رئيسين هامين عند مراجعة المخزون هما ملاحظة الجرد المادى للمخزون ، وإجراءات التسعير والعمليات الحسابية وتجميع المخزون .

جدول رقم (12/7)

الإجراءات التحليلية للمخزون والحسابات المرتبطة

الإجراء التحليلى	التحريف الممكن حدوثه
1- مقارنة نسبة اجمالى الربح مع ما يقابلها فى السنوات السابق .	- الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة.
2- مقارنة معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون) بما يقابلها فى السنوات السابقة .	1-تقادم المخزون الذى يؤثر فى المخزون وتكلفة البضاعة المباعة . 2-الزيادة أو التخفيض فى المخزون .
3- مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها فى السنوات السابقة .	- الزيادة أو التخفيض فى تكاليف الوحدة التى تؤثر فى المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
4- مقارنة عمليات الضرب فى تقييم المخزون وتحديده بهدف التوصل إلى قيمة المخزون مع ما يقابله فى السنوات السابقة .	- التحريف فى عملية التجميع وتكاليف الوحدة التى تؤثر على المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
5- مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع نظيرها فى السنوات السابقة (يتعين تسوية التكاليف المتغيرة فى ضوء التغيرات فى الحجم)	- التحريف فى تكاليف الوحدة بالمخزون (لاسيما العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة) والذى يؤثر على كل من المخزون وتكلفة الوحدة المباعة .
6- مقارنة مخزون المواد الخام والبضاعة التامة وإجمالى معدل دوران المخزون بنظيره فى السنة السابقة ومتوسطات الصناعة .	- المخزون الراكد أو بطئ الحركة أو الزائد عن الحاجة .
7- مقارنة تكلفة البضاعة الفعلية بالقيمة المقدرة بالموازنة .	- الزيادة أو التدنيه فى المخزون .
8- مقارنة التكاليف الصناعية الإضافية الفعلية بتلك المناظرة المعيارية أو المقدرة بالموازنة .	- تضمين أو إستبعاد التكاليف الإضافية .

12/7/1 ملاحظة الجرد الفعلى للجرد Physical Observation Of Inventory

1- مسئولية المراجع والعميل

تشــير إيضـــاحات معايـــير المراجعة إلى أنه يتعين أن يتواجد المراجع الحـــيادى فـــى الوقـــت الـــذى يتم فيه الجرد وعن طريق الملاحظة المناسبة والاختـــبارات والاستفسار يمكن أن يقتنع بفعالية طرق الجرد وأن يقيس مدى الاعـــتماد على ما يقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعية لعناصر المخزون .

ومـــن هـــنا يتعيـــن التمييز بين ملاحظة المراجع للجرد الفعلى للمخزون ومســـئولية قـــيام العمـــيل بالجـــرد ، حيـــث تقع على العميل مسئولية وضع الإجراءات المرتبطة بالتوصل إلى جرد دقيق للمخزون المادى وتنفيذ وتسجيل عملـــية الجـــرد فعلا ، أما مسئولية المراجع فانها تنحصر فى تقييم وملاحظة الإجـــراءات الماديـــة التى يطبقها العميل والتوصل إلى الاستنتاجات الخاصة بمدى كفاية الجرد الفعلى للمخزون .

كما أشار إيضاح المعيار ذاته أنه فى حالة تواجد المخزون فى مستودعات عامـــه أو فـــى مخـــازن خارجية أخرى فأن حصول المراجع على مصادقة مباشـــرة فـــى صـــورة كتابـــية من الشخص المسئول عن ذلك المستودع أو المخـــزون أمـــرا مقـــبولا ، فأذا ما كانت قيمة المخزون تمثل نسبة هامة من الأصول المتداولة أو اجمالى الأصول يتم تقديم استفسارات إضافية حتى يقتنع المراجع الخارجى بصدق قيمة ذلك المخزون .

وقـــد أوضحت إيضاحات معايير المراجعة إلىأن الاستفسارات الإضافية يتضـــمن الخطـــوات التالـــية (للمدى الذى يعتبره المراجع ضرورياً فى ظل الظروف المحيطة) :-

1- المناقشـــة مع المالك بشأن نظم الرقابة الداخلية المتبعة فى فحص ما يقوم به الشخص المسئول واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .

2- فحـــص نظـــم الرقابة الداخلية التى يتبعها المالك بشأن أداء المسئول عن المخزن واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .

3- ملاحظ الجرد الفعلى عندما يكون ذلك عملياً وملائماً .

4- إجراءات مصادقة عندما يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذى تم الحصول عليه وذلك على أساس اختبارى .

2-نظم الرقابة Controls

يجب أن يقوم العميل بأجراء جرد فعلى **Periodic Physical Count** دورى لعناصر المخزون بالشركة ويمكن أن تقوم الشركة بالجرد الفعلى للمخزون فى أو قـــرب تـــاريخ إصدار القوائم المالية أو فى تاريخ سابق على ذلك أو وفقاً لاساس الدورة خلال العام .

ويتعين أن تتوافر نظم رقابة ترتبط بالجرد المادى للمخزون لدى العميل أهمها :-

- وجود تعليمات مناسبة بشأن الجرد المادى للمخزون .
- وجود إشراف مناسب من أفراد مسئولين .
- التحقق الداخلى الحيادى من الجرد .

- المطابقة الحيادية لنتائج الجرد الفعلى مع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر.
- وجود رقابة كافية على قوائم أو بطاقات الجرد .

ويعتبر إلمام المراجع بتلك الأساليب الرقابية قبل بداية الجرد أحد الجوانب الهامـــة لفهم المراجع لتلك الأساليب على الجرد الفعلى للمخزون ، كما يعتبر أمـــراً ضـــرورياً لتقيـــيم فعالـــية إجراءات العميل ، كما أنه يعد أساس لتقديم المراجع مقترحات بناءه ، ويمكن القول بأنه يترتب على توفير تعليمات جرد المخـــزون الأنواع الكافية عن الرقابة استغراق المراجع وقت أطول للتأكد من دقة الجرد الفعلى للمخزون .

3–قرارات المراجعة Audit Decisions

تتمـــثل قـــرارات المـــراجع عـــند الملاحظة الفعلية للمخزون فى تحديد إجـــراءات المراجعة (والتى تم مناقشتها) وتحديد توقيت أدائها وتحديد العينة بالإضافة إلى اختيار العناصر محل الاختيار .

أ– توقيت ملاحظة الجرد

يعـــتمد اتخـــاذ المراجع قراره فى إجراء ملاحظة الجرد قبل نهاية العام بصفة رئيسية على دقة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وفى تلك الحالة يقـــوم المـــراجع بملاحظـــة وقت أجراؤه ، كما يقوم أيضا بأجراء اختبارات للعمليات المالية التى تم القيام بها بين تاريخ الجرد ونهاية العام .

أمـــا فـــى حالة أتسام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقة فلا توجد ضـــرورة لقـــيام العميل بجرد المخزون كل عام ، حيث بدلا من ذلك يقارن

المــراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال استخدام عينه فى وقت مناسب .

أما فى حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر وأتسام المخزون بالأهمية النسبية يتعين إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع بملاحظة واختبار ذلك فى نفس التوقيت .

ب-تحديد حجم العينة واختبار عناصرها

يتمثل الأسلوب الأمثل فى تحديد حجم العينة عند الملاحظة الفعلية للجرد فــى ضــوء عــدد الساعات الإجمالية التى يتم استغراقها وليس عدد عناصر المخــزون الــتى يتم جردها ، ولعل أهم المحددات الرئيسية لتحديد حجم ذلك الوقــت فــى مــدى كفاية نظم الرقابة الداخلية على الجرد الفعلى ومدى دقة الملفــات الرئيســية للمخزون المستمر ، ونوع المخزون وقيمته النقدية وعدد مواقع التخزين الرئيسية والمخاطر الحتمية لعناصر المخزون .

ويجــب توخى الحذر عند ملاحظة جرد المخزون بسبب صعوبة توسيع حجــم العينة أو إعادة تنفيذ اختبارات بعد إجراء الجرد الفعلى للمخزون هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يجب التركيز على العناصر الأكثر أهمية وفى اختيار العينة التى تمثل عناصر المخزون النموذجية ، حيث يتم الاستفسار عن العناصر التى يحتمل أن تتقادم أو يحدث بها أضرار .

4-اختبارات ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون Physical Observation Tests

هــناك عديــد من الجوانب الهامة المرتبطة بملاحظة المراجع عن الجرد الفعلى للمخزون هى :-

- التحقق مما إذا كان إجراء الجرد المادى قد تم بما يتفق مع تعليمات العميل.
- يجب أن يكون المراجع موجوداً فى الوقت الذى يتم فيه إجراء الجرد .
- اتصال المراجع بالمشرفين عند عدم اتباع العاملين للتعليمات الخاصة بالجرد لتصحيح الوضع أو تعديل إجراءات الملاحظة الفعلية للجرد .
- التوصل إلى فهم كاف عن النشاط الذى يزاوله العميل وطبيعة المخزون وتنوع عناصره ويؤدى الفهم الصحيح إلى توجيه المراجع أسئلة ومناقشة عديد من المشكلات المرتبطة مثل تقييم المخزون والتقادم المحتمل ومدى وجود مخزون من بضاعة الأمانة تم دمجة مع المخزون الذى تمتلكه الشركة ، وتعتبر نقطة البداية لذلك الفهم فى قيام المراجع بزيادة التسهيلات لدى العميل ويشمل ذلك الاستلام والتخزين والإنتاج والتخطيط والمحاسبة وإمساك الدفاتر مع أهمية مرافقة المراجع للمشرف عند إتمام تلك الزيادة .

ويوضح الجدول التالى رقم (12/8) إجراءات اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون فى إطار الملاحظة الفعلية لجرد المخزون ، وبجانب تلك الإجراءات يجب أن يسير المراجع فى كافة المناطق التى تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه قد تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها فى البطاقات .

الجدول (12/8)

أهداف المراجعة والاختبارات التفصيلية للأرصدة

بالارتباط بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	تعليقات
- المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلا (الوجود)	-اختبار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي . -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد .	يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون .
- تم جرد المخزون الموجود فعلا وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الاكتمال)	-فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات. -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد . -الاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى. -المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد . -تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية.	-يجب توجيه اهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي .
-تم جرد المخزون على نحو دقيق (الدقة)	-إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في البطاقات (يتم أيضا فحص المواصفات ووحدة الجرد) -مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر . -تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية .	تسجيل الجرد الذي قام به العميل في أوراق العمل بقائمة جرد المخزون .ويتم ذلك لسببين : التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي على نحو مناسب ، ولاختبار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة .
-تم تبويب المخزون على نحو ملائم في البطاقات (التبويب)	-فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة .	يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة .

	-تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة فى البطاقات للإنتاج تحت التشغيل	
-الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التى تم تخزينها قد تم تسجيلها فى الفترة المناسبة (الفاصل الزمنى)	-التسجيل فى أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير فى نهاية العام . -التأكد من المخزون للأرقام فى مستندات الشحن التى تزيد عن الرقم المذكور فى النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلى . -فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذى سيتم شحنه للخارج والذى لم يتم إدراجه ضمن الجرد. -التسجيل فى أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم فى نهاية العام . -التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور فى النقطة السابقة قد تم إدراجه فى الجرد الفعلى. -فحص المنطقة الخاصة بالاستلام فى المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون فى الجرد الفعلى .	الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمنى للمبيعات والمشتريات يعد جانباً حيوياً فى ملاحظة المخزون .
-استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذى لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق)	إجراء اختبار للمخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والانتباه إلى العناصر التى يوجد بها ضرر ، والتى يكون عليها غبار ، أو التى تتواجد فى أماكن غير مناسبة .	
-للعميل حق على المخزون المسجل فى البطاقات (الحقوق)	-الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذى يخص مستهلكين ويوجد بالمخزون الخاص بالشركة. -الانتباه للمخزون الذى يوضع فى جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون .	

12/7/2 مراجعة تسعير وتجميع المخزون

Audit of Pricing and Compilation

يتضـــمن تســـعير المخزون كافة الاختبارات المرتبطة بأسعار الوحدات لـــتحديد مـــدى صحتها ، فى حين يشمل اختبارات تجميع المخزون تلخيص الكمـــيات الفعلـــية وضـــرب الأســـعار فى الكميات وجمع ملخص المخزون بالإضافة إلى تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام :

ويعتـــبر وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة علـــى إنتاج والسجلات المحاسبة الأخرى جانباً هاماً للتأكد من استخدام أرقام تكالـــيف ملائمـــة لتقيـــيم مخـــزون أخره المدة ، ولعل من أهم صور الرقابة الداخلية فى هذا الصدد ما يلى :-

- استخدام سجلات التكلفة المعيارية .

بهـــدف تحديـــد الانحراف فى تكاليف المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة ، ويمكن استخدام تلك التكاليف فى تقييم الإنتاج .

- اتـــباع إجراءات للمحافظة على تحديث المعايير وفقا للتغيرات فى تشغيل وتكاليف الإنتاج .
- إجراء فحص تكاليف الوحدة لتحديد مدى منطقيتها بواسطة شخص حيادى عن الإدارة المسئولة عن تحديد التكاليف مما يؤدى إلى تحقيق رقابة على عملية التقييم .
- تقيـــيم نظم رقابة داخلية لمنع الزيادة فى قيمة المخزون من خلال إدراج المخـــزون المتقادم من خلال فحص رسمى والتقرير عن كل من عناصر المخزون المتقادم أو بطيئة الحركة أو تلك التى تتضمن تلف .

- وجود نظم رقابة داخلية على تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجـــرد الفعلـــى للمخـــزون قد تم تلخيصه على نحو مناسب ، وأن سعر الوحـــدة هـــو نفس السعر المسجل ، وأنه تم إجراء العمليات الحسابية من ضـــرب وجمع بشكل صحيح وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة فى الاستاذ العام .
- وجود مستندات وسجلات مناسبة لإتمام الجرد الفعلى .

أداء إجـــراءات الـــتحقق الداخلـــية المناسبة عن طريق أشخاص حياديين والكفاءة للتوصل إلى تحديد دقيق للأسعار وعمليات الضرب والجمع .

يوضح الجدول التالى رقم (12/9) أهداف المراجعة والاختبارات المتعلقة بها ، وتعد ملاحظة المراجع لعملية الجرد مصدر أساسى للمعلومات الخاصة بالـــتحقق مـــن وجـــود اســـتقلال للفترات الزمنية الفاصل الزمنى ، لكل من المبـــيعات والمشـــتريات ويتم أداء تلك الاختبارات من خلال دورة المبيعات والمشتريات .

تقييم المخزون Valuation Of Inventory

يعتبر تقييم المخزون أحد أهم أجزاء المراجعة وأكثرها استغراقاً للوقت ، وتوجـــد ثلاثـــة أمور ذات أهمية كبيرة تتعلق بالطرق المستخدمة عن طريق العميل هى :-

- اتفاق طريقة التسعير المستخدمة مع المعايير المحاسبية .
- يجب تطبيق الطريقة المستخدمة بثبات من عام إلى أخر .

الجدول (12/9)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية

للأرصدة الخاصة بتسعير وتجميع المخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	تعليقات
يتفق المخزون المدون في جدول المخزون مع الجرد الفعلي للمخزون، وأنه تم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح ، وتم الجمع للتوصل إلى الاجمالى بشكل صحيح، ويتفق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	- تنفيذ اختبارات التبويب (ينظر أهداف الوجود، والاكتمال ، والدقة) . - جمع الجداول بقائمة المخزون التي تتعلق بالمواد الخام ، والإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . - تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام . -ضرب الكميات في الأسعار لعناصر مختارة.	- ما لم يوجد قصور في أنواع الرقابة يجب تقييد اختبارات الضرب والجمع.
- عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون موجود فعلا (الوجود)	تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على مدى الوجود والوصف .	تتأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة الفعلية للمخزون .ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم جرده والتحقق منه كجزء من الملاحظة الفعلية للمخزون إلى جدول المخزون كجزء من هذه الاختبارات .
-عناصر المخزون الموجود فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الاكتمال)	- المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتي أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات . - التتبع من بطاقات المخزون إلى المدرج في جدول المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل في البطاقات . - المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أحدها .	

- تـم إدراج عناصر المخزون فى جـدول المخـزون علـى نحـو دقيق(الدقة) .	- تتـبع المخزون المدرج فى جدول المخزون إلى بطاقـات المخـزون وسـجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على الكميات والمواصفات . - تنفيذ اختبارات الأسعار للمخزون .	
- تـم تبويـب عناصـر المخزون المسجلة فى جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب) .	مقارنة التبويب إلى مواد خام ،إنتاج تحت التشغيل ، ومنـتجات تامـة عـن طريق مقارنة المواصفات بـبطاقات المخزون وسجلات المراجع للجرد الفعلى مع جدول المخزون .	
- تـم إدراج عناصر المخزون فى جدول المخزون وفقا للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	تنفيذ أختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل ، واختبار السعر والعناصر المتقادمة .	
يوجـد للعمـيل حـق على عناصر المخـزون المدرجـة فـى جـدول المخزون (الحقوق) .	تتـبع بطاقات المخزون التى تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلـى جـدول المخـزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول . - فحص العقود مع الموردين والعملاء والاستفسار مـن الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخـزون غير مملوك للشركة، أو إمكانية استبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه .	
- تـم عرض المخزون والحسابات المرتـبطة بـدورة المخـزون والمسـتودعات والإفصـاح عنها بشـكل مناسـب (العـرض والإفصاح).	- فحـص مدى ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية يشمل ذلك : - الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ،المنتجات التامة . - وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون. - وصـف مدى وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضـمن عملـيات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التى يتم الالتزام بها .	عادة ما يتم كشف رهن عناصـر المخـزون والالتزام بعمليات معينة للمبـيعات والمشتريات كجـزء مـن تنفـيذ اختـبارات المـراجعة الأخرى .

- يجب أخذ كل من التكلفة أو السوق (التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق) فى الاعتبار ، بمعنى أنه عند تسعير المخزون من الضرورى أن يتم التعرف على ما إذا كانت التكلفة الاستبدالية أو صافى القيمة القابلة للتحقق تقل عن التكلفة التاريخية . وهنا يتعين أن يتخذ فى الحسبان ما يلى:-
- يعد استخدام أحدث عنصر بالمخزون (كما يتضح من فاتورة المواد بالفترة التالية أمرا مفيداً لاختبار التكلفة الاستبدالية بالنسبة للمنتجات التامة المشتراة والمواد الخام المشتراة .
- يجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية فى الاعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذى تم تصنيعه سواء فى الإنتاج تحت التشغيل أو المنتجات التامة .
- أخذ القيمة البيعيه لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع فى الأسعار فى الحسبان لتحديد صافى القيمة القابلة للتحقق .
- كما ينبغى أيضاً أخذ إمكانية التقادم فى الاعتبار خلال عملية التقييم .

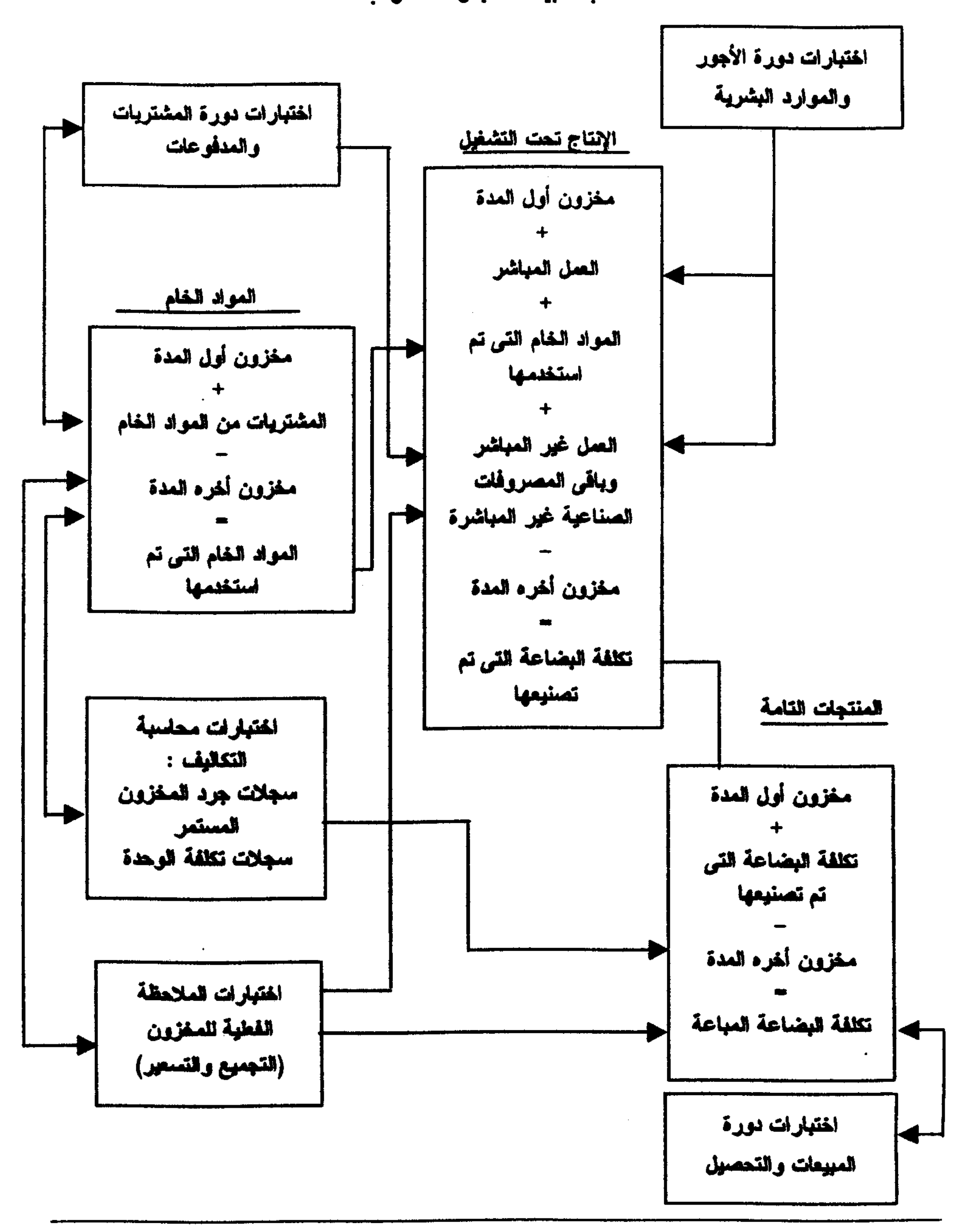
12/8 إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين

The Integration of Various Parts of The Audit of Inventory and Warehousing Cycle

أن إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الاختبارات المختلفة التى يستخدمها المراجع فى تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل فى القوائم المالية يعتبر الجزء أكثر صعوبة وتعقيداً فى فهم مراجعة دورة المخزون والمخازن ، يقدم الشكل رقم (12/10) الإطار الذى يحقق ذلك الهدف .

الشكل (12/10)

العلاقة المتشابكة بين اختبارات المراجعة المختلفة



اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات

Tests of the Acquisition and Payment Cycle

عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات المشتريات (كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات) يتوصل إلى أدلة عن دقة المشتريات من المواد الخام وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة عدا العمل .

وتـــتدفق تكالـــيف المستويات هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصـــبح الجزء الأكثر أهمية فى المخزون أخر المدة من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التام .

2-اختبارات دورة الأفراد والأجور

Tests of The Payroll And Personnel Cycle

عـــندما يـــتحقق المـــراجع من تكاليف الأجور يتم تطبيق نفس التعليقات المرتـــبطة بعملـــيات المشـــتريات ، وفى بعض الحالات يتم اختبار سجلات محاســـبة التكالـــيف للعمـــل المباشر وغير المباشر كجزء من مراجعة دورة الأجور والأفراد .

3-اختبارات دورة المبيعات والمتحصلات

The Tests of Sales And Collection Cycle

علـــى الـــرغم من عدم قوة ارتباط العلاقة بين دورة المخزون والتخزين ودورة المبيعات والمتحصلات مثلما هو الحال بالنسبة للدورتين السابقتين ، إلا أن تلـــك العلاقـــة تتسم بالأهمية ، حيث يتم إجراء معظم اختبارات المراجعة الخاصـــة بتخزيـــن المنتجات التامة أو الخاصة بشحن وتسجيل المبيعات عند فحص دورة المبيعات والمتحصلات .

4-اختبارات محاسبة التكاليف The Tests of Cost Accounting

يقصـــد بـــتلك الاختبارات أن يتم التحقق من أنواع الرقابة التى تؤثر فى المخـــزون ولم يتم التحقق منها كجزء من الدورات الثلاثة السابقة ، حيث يتم اختـــبار أنـــواع الرقابة المادية ، وعملية انتقال المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشـــغيل ، وعملية انتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة ، واختبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر وسجلات تكلفة الوحدة .

5-اختبارات الجرد الفعلى والتجميع والتسعير

Physical Inventory Compilation and Pricing

يتمـــثل الافـــتراض الرئيسى فى معظم عمليات مراجعة دورة المخزون والمخـــازن فـــى أن تكلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المواد الخام المشتراة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الأخرى مع طـــرح مخزون أخره المدة ، ويتضح أهمية مخزون أخر المدة عندما يتم تنفيذ مـــنهج مـــراجعة المخـــزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك فى الحســـبان .وتتســـاوى عمومـــاً أهمـــية الجرد المادى والتجميع والتسعير فى المـــراجعة لان أى تحريف فى إحداها يؤدى إلى التحريف فى كل من الجرد وتكلفة البضاعة المباعة.

ومـــن الممكـــن أن يـــتم الاعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المســـتمر عند اختبار الجرد الفعلى ، وفى الواقع إذا ما تم الاعتماد على تلك الملفـــات فـــأن المراجع يقوم بملاحظة واختبار الجرد المادى فى وقت معين خـــلال العـــام والاعـــتماد علـــى الملفـــات الرئيسية لجرد المخزون المستمر والاحتفاظ بسجلات كافية للكميات.

وعند إختبار تكاليف الوحدة يمكن للمراجع الإعتماد أيضاً على اختبارات سجلات التكاليف التى يتم تنفيذها خلال الاختبارات الأساسية للعمليات ، ويعد وجــود سجلات للتكلفة المعيارية أمراً مفيداً أيضا لأجراء مقارنة مع تكاليف الوحــدة الفعلــية ، فاذا ما تم استخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية فأنه يجب أيضاً اختبارها لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها .

12/9 تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding for Inventory

عــندما يستكمل المراجع إختبارات التحقق المخططة لحساب المخزون ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب ان يتم تجميعها ، حيث يتم مقارنة التحريف المحــتمل بالــتحريف المقــبول المخصص على حساب المخزون ، فإذا كان الــتحريف المحــتمل يقل عن التحريف المقبول فان المراجع قد يقبل حساب المخزون بأنه قد تم عرضه بعدالة ، وعلى النقيض من ذلك فاذا كان التحريف المحــتمل يزيد عن التحريف المقبول فان المراجع يجب عليه أن يستنتج بأن حساب المخزون لم يتم عرضه بعدالة .

كما يجب أن يقوم المراجع أيضاً بتحليل التحريفات المكتشفة خلال تطبيق إختــبارات التحقق للعمليات والإجراءات التحليلية وإختبارات أرصدة الحساب حيــث أن تلــك الــتحريفات قد توفر دليل إثبات إضافى على مخاطر الرقابة الخاصــة بدورة المخزون ، فإذا استنتج المراجع أن مخاطر المراجعة مرتفعة بدرجة غير مقبولة ، يتعين أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية أو يتعين علــيه أن يتحقق من قيام العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة الى مستوى يمكن قبوله .

الفصل الثالث عشر

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والالتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل

الفصل الثالث عشر

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل

Auditing Selected Accounts : Fixed Assets, Prepaid Expenses, Accrued Expenses and Income Statements

مقدمة

يهتم هذا الفصل بدراسة الجانب التطبيقي لمراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والالتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل ، وتحقيقا لذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :

13/1 طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها .

13/2 الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية .

13/3 التحقق من عمليات شراء المعدات فى الفترة الحالية .

13/4 التحقق من التصرف فى الأصول الثابتة .

13/5 التحقق من أرصدة الأصول الثابتة .

13/6 التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك .

13/7 مراجعة المصروفات المدفوعة مقدما .

13/8 مراجعة الإلتزامات والمصروفات المستحقة .

13/9 طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل .

13/10 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية .

13/11 الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل .

13/12 إختبارات تفاصيل أرصدة قائمة الدخل .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان الإعتراف و القياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) عناصر القوائم المالية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (3) بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (34) بعنوان رسملة تكاليف الفائدة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (312) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (316) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (319) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (339) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (342) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (420) بعنوان إتساق تطبيق الإجراءات المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

13/1 طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها

تتمثل الأصول الثابتة عادة فى الأصول التى يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتى يتم إستخدامها داخل المنشأة لا أن يتم إقتنائها لإعادة البيع. ويتمثل الهدف من إستخدام الأصول كجزء من الأنشطة بالمنشأة محل المراجعة.

ويمكن تبويب الأصول الثابتة على النحو التالى :-

- الأراضى والتحسينات عليها .
- المبانى والتحسينات عليها .
- المعدات الصناعية .
- الأثاث .
- السيارات والشاحنات .
- تحسينات الإستئجار .
- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل .

ويهدف إبراز المنهج الملائم لمراجعة حسابات الأصول الثابتة السابقة يتم الإعتماد على مراجعة المعدات الصناعية كنموذج ملائم (ليست هناك فروق جوهرية فى التحقق من الأنواع الأخرى للأصول الثابتة - وان وجدت - فسوف يتم الإشارة الى ذلك) .

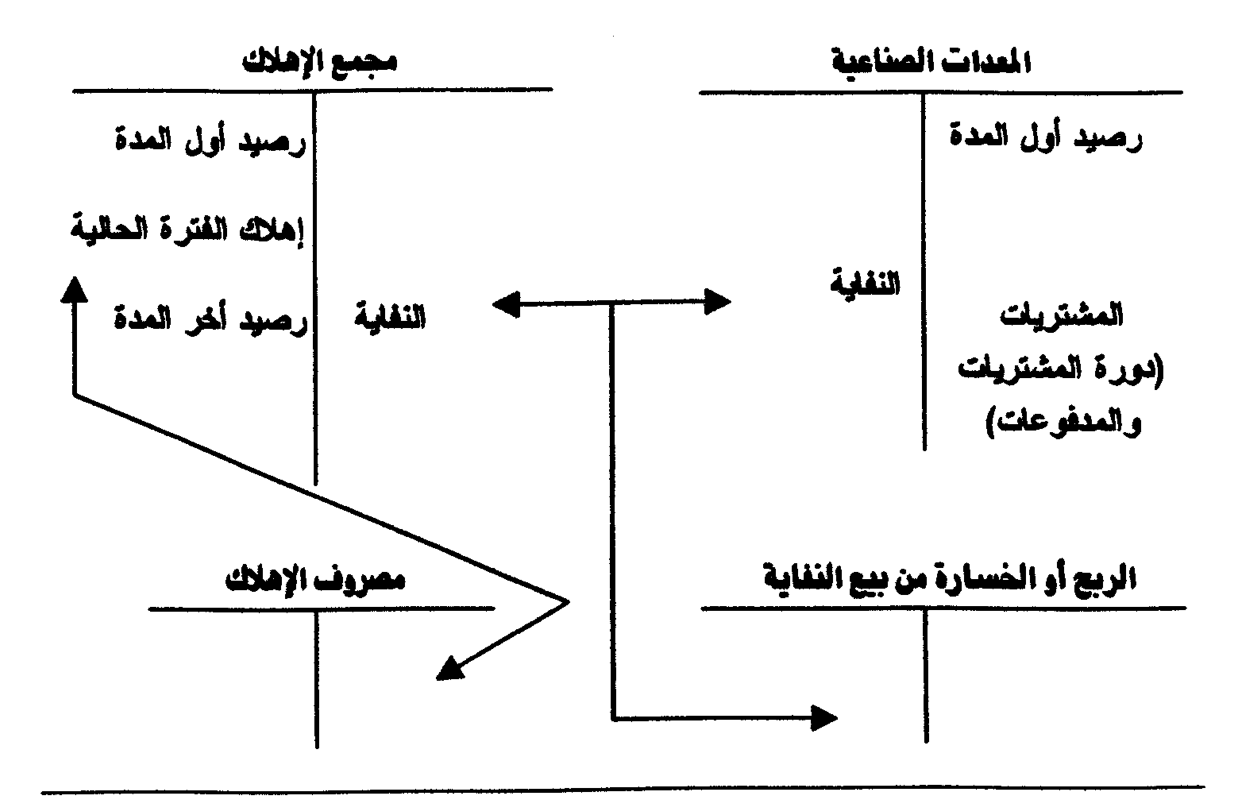
وتوجد علاقة ما بين المعدات الصناعية **Manufacturing-Equipments** ودورة المشتريات والمدفوعات من خلال فحص المديونية بحساب الأصل ، ونظراً لأن مصدر المديونية فى حساب ذلك الأصل ينبع من يومية المشتريات فقد تم فعلاً إختبار النظام المحاسبى لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية على المعدات الصناعية كجزء من الإختبارات فى دورة المشتريات والمدفوعات ،

وحيث أن الإضافات على المعدات تتسم بعدم التكرار بالإضافة الى خضوعها الـــى أنواع خاصة من الرقابة كموافقة مجلس الإدارة فقد يقرر المراجع عدم الإعتماد بشكل كبير على تلك الإختبارات .

يوضح الشكل رقم (13/1) تدفق المعلومات المحاسبية للمعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة .

شكل رقم (13/1)

المعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة



ويتمـــثل الســـجل المحاسبى للمعدات الصناعية وباقى حسابات الأصول الثابـــتة بوجه عام فى الملف الرئيسى للأصول (السجل التفصيلى للأصول) ، ويتكون ذلك الملف التى يتعين على المراجع الإلمام به من عدد من السجلات

يخصص كل منها لأحد المعدات وباقى أنواع الأصول الأخرى ، ويتضمن كل سجل بدورة معلومات وصفية (تاريخ الشراء ، التكلفة التاريخية ، اهلاك العام الحالى ، مجمع الإهلاك للأصل) ، ويجب أن تتساوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسى مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام . كما يجب أن يتضمن ذلك الملف أيضا معلومات عن الأصول التى يتم شرائها والأصول التى يتم التخلص منها أثناء العام (وعند التخلص من الأصول يتعين أن يتم إدراج سعر البيع والربح أو الخسارة) .

وعادة ما يتم مراجعة المعدات الصناعية بشكل يختلف عن حسابات الأصول المتداولة (مشتريات البضاعة) ، وذلك يرجع الى ثلاثة أسباب أساسية هى :-

1- تتسم عمليات شراء المعدات الصناعية فى الفترة الحالية بصغر عددها.
2- غالباً ما تتسم قيمة أية عملية شراء للمعدات الصناعية بالأهمية النسبية.
3- من المحتمل أن يتم الإحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية .

نتيجة لتلك الإختلافات يتم التركيز عند مراجعة المعدات وباقى الأصول الثابتة على التحقق من عمليات الشراء التى تمت بالفترة الحالية بدلاً من الرصيد الذى تم نقله من العام السابق بالإضافة الى ذلك يتطلب إمتداد عمر الأصل المتوقع عن وجود حسابى الإهلاك ومخصصات الإهلاك والتى يتم التحقق منهما كجزء من مراجعة الأصول الثابتة . وعند مراجعة المعدات سيكون من المفيد أن يتم فصل الإختبارات طبقاً للمجموعات التالية :- (1) الإجراءات التحليلية ، (2) التحقق من عمليات شراء المعدات الصناعية بالفترة الحالية ،

(3) التحقق من عمليات التخلص من المعدات بالفترة الحالية ، (4) التحقق من رصـــيد أخر المدة لحساب الأصل ، (5) التحقق من مصروف الإهلاك ، (6) التحقق من رصيد أخر المدة فى مجمع الإهلاك .

13/2 الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

Analytical Procedures for Manufacturing Equipments

تـــتوقف طبـــيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى الشـــركة محـــل المـــراجعة كما فى كافة جوانب عمليات المراجعة ، يوضح الجـــدول الـــتالى أهـــم أنواع النسب المالية بالإضافة الى تحليل الإتجاه الذى يستخدم بشكل متكرر فى مراجعة المعدات الصناعية .

الجدول رقم (13/2)

الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

الإجراء التحليلى	التحريف الممكن وقوعه
مقارنـــة نسبة مصروف الإهلاك على إجمالى تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها فى السنوات السابقة.	الـــتحريف فـــى مصـــروف الإهلاك ومجمع الإهلاك.
مقارنـــة نســـبة مجمـــع الإهلاك على إجمالى تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف فى مجمع الإهلاك .
المقارنـــة الشـــهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصـــيانة ومصروف التوريدات ، مصروف الآلات الصـــغيرة مـــع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة.	قـــيم المصـــروفات التى كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية .
مقارنـــة نسبة إجمالى التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة .	المعدات التى لا قيمة لها أو المعدات التى تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد .

13/3 التحقق من عمليات شراء المعدات فى الفترة الحالية

Verification of Current Year Acquisition

يؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أو تسجيل عمليات شراء المعدات الصناعية وفقاً لقيمة غير ملائمة على كل من قائمة المركز المالى (حتى يتم التخلص من الأصل) وقائمة الدخل (حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل) .

يتم إستخدام سبع أهداف من الأهداف التسعة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام بإختبارات تفاصيل الأرصدة ، يوضح الجدول رقم (13/3) أهداف المراجعة ذات الصلة ، وتعتبر الأهمية النسبية محل إهتمام كبير عند التحقق من الإضافات بالفترة الحالية .

ويجب إدراك أهمية فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام والمستندات المرتبطة بهدف التحقق من شراء المعدات الصناعية (الإضافات) ، وعادة ما لا توجد ضرورة الفحص التوثيق المؤيد لكل الإضافات ، الا أنه من الطبيعى أن يتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضاً لعينة ممثلة للإضافات المعتادة ، ويتوقف مدى التحقق مع مخاطر الرقابة المقدر للمراجع لعمليات الشراء والأهمية النسبية للإضافات .

ويتم تنفيذ إختبارات عمليات الشراء عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة ، كما يجب أن يلم المراجع بسياسات الرسملة الخاصة بالعميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد سجلت بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن معالجة تلك العمليات تتم بثبات وإتساق مع السنة السابقة .

جدول رقم (13/3)
أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للإضافات على المعدات الصناعية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- إتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول المشتريات مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط ، وإتفاق الإجماليات مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع جدول الشراء . - تتبع الإجمالي الى الأستاذ العام. - تتبع عمليات الشراء الفردية الى القيم والمواصفات بالملف الرئيسي.	- يجب أن تكون الإختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور . - يجب تسوية كافة الزيادات في رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول .
- المشتريات بالسنة الحالية والتي تم تسجيلها موجودة فعلا (الوجود) .	- فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام . - الجرد الفعلي للأصول .	- من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية .
- المشتريات الموجودة فعلا تم تسجيلها (الإكتمال) .	- فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية. - فحص إتفاقيات الإستئجار والإيجار .	- يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية .
- تم إدراج عملية الشراء بالسنة الحالية على نحو دقيق (الدقة) .	- فحص فواتير الموردين .	- يتوقف المدى على المخاطر الحتمية وفعالية الرقابة .
- تم تبويب عمليات الشراء بالسنة الحالية على نحو مناسب (التبويب).	- فحص فواتير الموردين في حساب المعدات الصناعية لكشف العناصر التي يجب تبويبها كمعدات مكتبية ، جزء من المباني ، أو الاصلاحات . - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطا بها مثل الاصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية. - فحص مصروف الايجار ومصروف الاستئجار للتعرف على الإستئجار القابل للرسملة .	- يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق بإختبارات الإكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع إختبارات الدقة .
- تم تسجيل عمليات الشراء للسنة الحالية في الفترة المناسبة .	- فحص العمليات المالية التي تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف على أنها قد سجلت في الفترة المناسبة .	- عادة ما يتم تنفيذ ذلك الجزء من إختبارات الفاصل الزمني للدائنين .
- يوجد للعميل حق على عمليات الشراء التي تمت بالسنة الحالية (الحقوق) .	- فحص فواتير الموردين .	- عادة لا يوجد مشكلة للمعدات . يتم عادة فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضي ومعظم المباني .

وبجانب إختبار الإضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة يجب أن يفحص المراجع أيضا مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المالية المسجلة ، وفى بعض الحالات يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعية على أنها معدات مكتبية أو على أنها جزء من المبانى ، وتوجد إمكانية لقيام العميل على نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات والإيجار أو المصروفات المماثلة .

ومن الأخطاء الشائعة أن يتم إدراج العمليات المالية التى يجب تسجيلها بشكل مناسب على أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة ومصروف الإستئجار والأدوات الصغيرة ، وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهم المعايير المحاسبية ، ورغبة بعض العملاء فى تجنب ضرائب الدخل ، ويجب تقييم إحتمال وقوع هذه الأنواع من سوء التبويب بشكل موحد مع التوصل الى فهم الرقابة الداخلية بدورة المشتريات والمدفوعات ، فإذا إستنتج المراجع أن هناك إحتمالاً لوقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية سيكون من الضرورى أن يتم التأكد من القيم الكبيرة التى تم تسجيلها فى الجانب المدين لحساب المصروفات ، ومن المتعارف عليه أن يتم القيام بذلك كجزء معتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة .

13/4 التحقق من التصرف فى الأصول الثابتة

Verification of Current Year Disposals

تتمثل نظم الرقابة الداخلية على التصرف فى الأصول الثابتة فيما يلى :-

- إبلاغ الإدارة رسمياً ببيع أو مبادلة أو التنازل عن المعدات والآلات .
- حماية الأصل من إجراء عمليات التصرف فيه عن طريق أشخاص ليس لديهم ترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتصديق على بيع أو التصرف فى تلك المعدات .

- التحقق الداخلى الكافى على تسجيل عملية التصرف فى الأصل الثابت للـــتأكد من انه تم شطب تلك الأصول من السجلات المحاسبية بشكل صحيح .

و هـــناك هدفين رئيسيين يجب على المراجع تحقيقهما عند التحقق من بيع ومبادلة أو التنازل عن المعدات الصناعية هما :-

1- تسجيل الأصول التى تم التصرف فيها بشكل دقيق .

2- تسجيل التصرف فى الأصول على نحو سليم .

وتتمـــثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول التى تم التصرف فيها فى الآتى :-

أ – قيام المراجع بأداء إختبارات الإرتباط بين التفصيلات فى جدول يقوم بـــإعداده العمـــيل عن الأصول التى تم التصرف فيها و الذى يتضمن عديد من البيانات أهمها :-

1- تاريخ التصرف فى الأصل .

2- اسم الشخص أو المنشأة التى حصلت على ذلك الأصل .

3- سعر بيع الأصل .

4- التكلفة الأصلية للأصل .

5- تاريخ شراء الأصل .

6- مجمع إهلاك الأصل .

7- القيمة المسددة من الإئتمان الخاص بالإستثمار (فى حالة وجود ذلك).

ويقــوم المراجع بتتبع الإجماليات بالجدول الى الأصول التى تم التصرف فــيها كما هى مسجلة بالأستاذ العام بالإضافة الى تتبع التكلفة ومجمع إهلاك الأصول التى تم التصرف فيها الى الملف الرئيسى للملكية .

ب- الــتحقق من الأصول التى يتم التصرف فيها عن طريق إتباع عديد من الإجراءات هى :-

1- فحــص مـــا إذا كـــان قـــد تم شراء أصول ثابتة جديدة تحل محل الأصول الحالية .

2- تحليل الأرباح والدخول الناتج عن التصرف فى الأصول .

3- فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات فى خطوط الإنتاج والضرائب والتغطية التأمينية التى توضح شطب المعدات .

4- الإستفســـار من الإدارة والأفراد العاملين بقسم الإنتاج عن إمكانية التصرف فى تلك الأصول .

جـــ- التحقق من العمليات المالية لبيع الأصل أو التصرف فيه عن طريق:

1- فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسى للملكية .

2- مقارنـــة التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسى مع القيد المسجل باليومـــية العامة وإعادة حساب الربح أو الخسارة عن التصرف فى الأصل .

ء – فى حالة مبادلة الأصل بأصل أخر يحل محله ، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسملة الأصل الجديد على نحو مناسب وأن الأصل القديم قـــد تـــم شـــطبه من الدفاتر ، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذى تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد فى الإعتبار.

13/5 التحقق من أرصدة الأصول الثابتة

Verification of Fixed Asset Balances

تتمثل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية على الأصول القائمة والموجودة بالفعل بالسنة الحالية فى الآتى :-

1- إستخدام الملف الرئيسى للأصول الثابتة الفردية .

2- وجـــود نظـــم رقابـــة مادية كافية على الأصول التى يمكن تحريكها بسهولة مثل العدد والعربات .

3- تخصيص أرقام ترميزية لكل أصل بالمصنع .

4- الجرد المادى الدورى للأصول الثابتة وإجراء التسويات والمطابقات الخاصة بها عن طريق الأفراد فى قسم الحسابات .

5- وجـــود طريقة رسمية لإبلاغ قسم الحسابات بكافة عمليات التصرف فى الأصول الثابتة .

وعـــادة لا يحصل المراجع على قائمة عن العميل بكافة الأصول المدرجة فـــى رصـــيد أخر المدة للمعدات الصناعية ، حيث بدلا من ذلك يقوم بتحديد إختبارات المراجعة فى ضوء الملف الرئيسى على النحو التالى :-

1- إختبار هدف الإرتباط بين التفصيلات **Detail tie-in Objective** حيث يـــتم التحقق من مدى إتفاق إجماليات أرصدة المعدات الصناعية كما هـــى مدرجـــة بـــالملف الرئيسى مع رصيد الأستاذ العام ، وقد يقوم المراجع بإختيار عملية الجمع لعدد صفحات .

2- بعد تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بهدف الوجود **Existence Objective** يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضرورى أن يتم التحقق من

وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسى . فإذا ما إعتقد المراجع أن هناك إحتمالات مرتفعة لعدم وجود أصول ثابتة ما زالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية ، فإن الإجراء الملائم سيتمثل فى إختبار عينة من الملف الرئيسى وفحص الأصول الفعلية ، وفى حالات نادرة قد يرى المراجع أنه من الضرورى أن يقوم العميل بإجراء جرد كامل لمخزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلى ، وعادة ما يقوم المراجع بملاحظة إجراء العميل .

3- يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحياناً معدات صناعية لم يعد يتم إستخدامها بعد فى العمليات التشغيلية ، فإذا كانت قيمتها تتسم بالأهمية النسبية ، فإن المراجع يتعين عليه أن يقوم بتقييم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها الى القيمة القابلة للتحقق منها (هدف القيمة القابلة للتحقق **Realizable Value Objective**) أو على الأقل الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم إستخدامها فى العمليات التشغيلية .

4- يتمثل الإعتبار الأساسى عند التحقق من رصيد أخر المدة للأصول الثابتة فى إمكانية وجود مانع قانونى (هدف العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure Objective**) . ويوجد العديد من الوسائل المتاحة التى يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق قانونى على المعدات الصناعية (كالرهن) . وتتمثل تلك الوسائل فى:

- الإطلاع على وقراءة شروط القرض وإتفاقيات الإئتمان .

- إرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض وإتفاقيات الإئتمان ومؤسسات القروض الأخرى .
- الحصول على المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من خلال المناقشات مع العميل أو إرسال خطابات الى المستشار القانونى .

ويجب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات فى القوائم المالية بعناية حتى يتم التحقق من إتباع المعايير المحاسبية ، حيث يجب إدراج المعدات الصناعية بإجمالى التكلفة ، كما يجب فصلها عن باقى الأصول المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل ، كما يتعين إدراج الرهونات على الملكية ضمن الإيضاحات المتممة بالقوائم المالية .

13/6 التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك

Verification of Depreciation Expense and Accumulated Depreciation

أ – التحقق من مصروف الإهلاك

إذا كان مصروف الإهلاك يتسم بالأهمية النسبية فإنه يتم إجراء العديد من إختبارات التفاصيل عليه مقارنة بما يتم التحقق منه عن طريق إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات .

ويتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من ذلك المصروف فى تحقيق هدف الدقة **Accuracy Objective**، ويوجد جانبان هامان يتعلقان بذلك هما تحديد ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك بانتظام من فترة الى أخرى وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية بشكل صحيح .

وتوجد هناك أربعة إعتبارات هى العمر المتوقع المقيد للأصول التى تم شرائها فى الفترة الحالية ، طريقة الإهلاك ، القيمة التقديرية للنفايا وسياسة

الإهــلاك للأصــول فــى السنة التى تم إقتنائها أو التى تم التصرف فيها فى الأصول .

وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذى تم تخصيصه للأصول التى تم إقتنائها حديثاً ، يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره عديد من العوامل هى :-

- العمر الفعلى للأصل .
- العمر المتوقع للأصل (أخذاً فى الإعتبار التقادم أو السياسة الطبيعية للشركة بشأن تحديث المعدات) .
- سياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات .

وفــى حــالات قلــيلة قد يتطلب تغيير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل – وعندما يحدث ذلك – يتم إجراء تعديل فى التقرير المحاسبى وليس تعديلاً فى المبادئ المحاسبية ، ولذلك يتعين أن يتم تقييم أثر ذلك على الإهلاك بعناية .

وتتمــثل الطريقة المفيدة لإختيار الإهلاك فى حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك ، حيث يتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة غير محتســب عــنها إهــلاك فــى معدل الإهلاك للسنة ، ويقوم المراجع بإجراء مطابقات للإضافات التى تمت على الأصول والأصول التى تم التصرف فيها خــلال الســنة الحالية ، كما يجب أن يجرى المراجع تسويات للأصول ذات الأعمــار المخــتلفة والأصول التى يتم إهلاكها وفقاً لطرق مختلفة للإهلاك ، ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا ما كان مكتب المراجعة يحتفظ فى ملفــه الدائم بتبويب للأصول الثابتة يتضمن طريقة الإهلاك وعمر الأصول ، فإذا ما كانت العمليات الحسابية تقترب بوجه عام من الإجماليات لدى العميل ،

وإذا كانت مخاطر المراجعة المقدرة لمصروف الإهلاك تتسم بالإنخفاض فانه سيمكن تخفيض إختبارات تفاصيل الإهلاك .

وقد يكون مرغوب فى عديد من عمليات المراجعة أن يتم فحص الإرتباط بين التفاصيل لعينة من العمليات الحسابية للإهلاك ، وذلك عن طريق إعادة حساب مصروف الإهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك على نحو ثابت وصحيح ، وحتى يتم ذلك يجب أن يتم ربط تفاصيل العمليات الحسابية باجمالى العمليات الحسابية للإهلاك عن طريق جمع مصروف الإهلاك فى الملف الرئيسى للملكية ومطابقة الإجمالى مع الأستاذ العام ، وإذا كان العميل يحتفظ بسجلات على الكمبيوتر للإهلاك فإنه يكون من المرغوب فيه أن يتم إستخدام الكمبيوتر فى إختيار العمليات الحسابية.

ب- التحقق من مجمع الإهلاك

عادة ما يتم إختيار المديونية بحساب مجمع الإهلاك كجزء من مراجعة التصرف فى الأصول ، بينما يتم التحقق من الدائنين كجزء من مراجعة مصروف الإهلاك .

فإذا ما قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة الى سجلات مجمع الإهلاك بالملف الرئيسى للملكية كجزء من تلك الإختبارات يتم تنفيذ قدر قليل من الإختبار بعد ذلك .

وعادة ما يوجد هدفان يتم التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك هما:

أ – إتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسى للملكية مع الأستاذ العام .

ويـــتحقق ذلك الهدف عن طريق إختيار الجمع بمجمع الإهلاك أو بالملف الرئيسى للملكية بالإضافة الى تتبع الإجمالى الى الأستاذ العام .

ب- مدى دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسى .

وفى بعض الحالات يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل ملموس نتـــيجة وجود تغييرات معينة على سبيل المثال وجود إنخفاض فى الطلب من المشترين على المنتجات ، التلف الطبيعى غير المتوقع ، أو التعديل فى العمليات التشـــغيلية ، ونتيجة لتلك الظروف المحتملة يكون من الضرورى تقييم مدى كفايـــة مخصصات مجمع الإهلاك سنوياً للتأكد من أن القيمة الدفترية الصافية تزيد عن القيمة القابلة للتحقق بالأصول .

13/7 مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً Auditing of Prepaid Expenses

فى هذا الجزء يتم دراسة طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً ، ونظـــم الـــرقابة الداخلية المرتبطة بها ، وكيفية إستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل بهدف مراجعتها .

1- طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً

تمثل المصروفات المدفوعة مقدماً والأعباء المؤجلة Deferred Charges والأصول غير الملموسة Intangibles أصولاً تختلف أعمارها من عدة شهور الـــى عـــدة أعوام ، ويتم إدراج الأصول بما يتفق ومفهوم مقابلة المصروفات بالنفقات Matching Expenses with Revenues ، ولا يتم إدراجها كذلك وفقاً لقيمتها عند إعادة البيع أو وفقاً لقيمة التصفية Resale or Liquidation Value، وكامثلة على تلك الأصول ما يلى :-

- الإيجار المدفوع مقدما .
- التأمين المدفوع مقدما .
- التكاليف التنظيمية .
- العلامات التجارية .
- الضرائب المدفوعة مقدما .
- الإيرادات المؤجلة .
- براءة الإختراع .
- حقوق الطبع .

ويتمثل الفرق بين تلك الأصول وغيرها من الأصول المتداولة الأخرى مثل المدينين والمخزون فى أن تلك الأصول لا تتسم بالأهمية النسبية فى العديد من عمليات المراجعة ، حيث عادة ما يكتفى المراجع بالإجراءات التحليلية عند مراجعة كل من المصروفات المدفوعة مقدما أو الإيرادات المؤجلة أو الأصول غير الملموسة .

وكمثال على تلك الأصول يتم مناقشة كيفية مراجعة التأمين المدفوع مقدما بإعتباره يمثل نموذج للمشكلات المعتادة التى يواجهها المراجع ، فضلا عن أن تلك الحسابات موجودة فى كل شركة فى معظم الأحوال .

وهناك عديد من الحسابات التى يتم إستخدامها بالإرتباط مع التأمين المدفوع مقدما (مثل مصروف التأمين) ، وتوجد علاقة بين ذلك الحساب ودورة المشتريات والمدفوعات ، وحيث أن مصدر المديونية بحساب الأصل يتمثل فى يومية المشتريات والمدفوعات فإن تلك المدفوعات من أقساط التأمين قد تم إختبارها بشكل جزئى من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية .

2- نظم الرقابة الداخلية

هناك ثلاثة أنواع من نظم الرقابة الداخلية على ذلك المصروف المدفوع مقدما هى :-

- نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين .
- نظم الرقابة على سجل التأمين .
- نظم الرقابة على الإنتهاء من دفع مصروف التأمين .

تعد نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين **Controls Over the Acquisition and Recording** جزءاً من دورة الحيازة والمدفوعات ، وتشمل تلك النظم ما يلى :-

- وجود ترخيص ملائم على بوالص التأمين الجديدة .
- الرقابة على أقساط التأمين التى يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التى تم تحديدها فى تلك الدورة .

ويعد وجود سجل لبوالص التأمين السارية لتاريخ إستحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعاً حيوياً من الرقابة للتأكد من أن الشركة لديها التأمين الكافة فى كل الأوقات .

كما يجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدورى لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفء وحيادى .

وبعد الإنتهاء من الإعداد يتعين أن يتم التحقق من الدفاتر التفصيلية التى تتضمن المعلومات الخاصة بسجل التأمين المدفوع مقدماً عن طريق شخص مستقل عن الشخص الذى قام بالإعداد .

وتتمثل نظم الرقابة المرتبطة بذلك فى إستخدام قيود اليومية النموذجية الشهرية لمصروف التأمين ، بحيث إذا كان من الضرورى إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدماً فى نهاية السنة ، سيشير ذلك الى وجود تحريف محتمل فى تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو فى حساب رصيد أخر المدة للتأمين المدفوع مقدماً .

3- إستخدام الإجراءات التحليلية

يجـــب أن يأخذ المراجع فى حسبانه أن قيمة مصروف التأمين هى القيمة المتبقــية بـــناء على رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدما ما يتم دفعه من أقساط تأمين طوال العام ورصيد أخر المدة .

ويتمـــثل نـــوع الـــتحقق الوحـــيد للرصـــيد بحساب المصروف فى تنفيذ الإجـــراءات التحليلـــية مـــع إجراء إختبار وجيز للتحقق من أن التحميل على مصروف التأمين نشأ عن دائنية تتعلق بالتأمين المدفوع مقدما ، وعادة ما يتم إختـــيار الأقساط المدفوعة كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات .

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدما يتم الحصول على جدول من العميل يتضـــمن كـــل بوليصة تأمين سارية ، رقم البوليصة ، التغطية التأمينية بكل بوليصـــة ، قيمة القسط ، مصروف التأمين العام ، التأمين المدفوع مقدما فى نهاية العام .

ومـــن الإعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدما عدم الأهمية النســـبية لأرصـــدة أول المدة وأخر المدة ، بالإضافة الى ذلك يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام ، وتتســـم معظـــم تلك العمليات بالصغر فى القيمة وبسهولة الإلمام بها ، ولذلك يمكن للمراجع أن يستغرق وقتا قليلا للتحقق من الرصيد .

وعـــندما يخطـــط المراجع للتحقق من الرصيد على وجه تفصيلى تصبح الإجـــراءات التحليلـــية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف على التحريفات الجوهرية

المحتملة ، وفيما يلى أهم الإجراءات التحليلية التى يتم تنفيذها عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين .

1- مقارنـــة إجمالى كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة لإختيار مدى المنطقية .

2- حساب نسبة التأمين المدفوع مقدماً الى مصروف التأمين ومقارنة تلك النسبة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .

3- مقارنـــة التغطـــية التأمينية فى كل بوليصة تامين بالجدول مع جدول العام السابق لإختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير فى التغطية التأمينية .

4- مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدماً للعام الحالى (والذى يتم حسابه علـــى أســـاس كل بوليصة) مع المقابل بالسنة السابقة لإختبار مدى وجود خطأ فى العملية الحسابية .

5- فحـــص التغطية التأمينية (كما هى مدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدمـــاً) مـــع وجـــود موظف فى مستوى مناسب لدى العميل محل المراجعة أو سمسار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية .

4- إستخدام إختبارات التفاصيل

قـــد لا توجد ضرورة لتنفيذ إختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة ما لـــم تكـــون هناك مؤشرات على وجود إحتمال مرتفع لوقوع تحريف كبير أو لتقدير مخاطر الرقابة فى مستوى مرتفع .

وبصـــفة عامة لا يعتبر هدف القيمة القابلة للتحقق قابلا للتطبيق عند تنفيذ إجـــراءات المـــراجعة ، وفـــيما يلي الإختبارات المرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ إختبارات التفاصيل :-

1- هدف الوجود أو الإكتمال

أن تكـــون بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدما موجودة بالفعل ، وأن البوالص الموجودة فعلا مدرجة بالجدول . ويتم التحقق من ذلك باحدى طريقتين :-

أ - الرجوع الى المستندات المؤيدة . ويتطلب ذلك فحص فواتير وبوالص التأمين السارية .

ب- الحصـــول على مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة .

2- هدف الحقوق

للعميل الحق على كافة بوالص التأمين المدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدما . فالطرف الذى سيستلم المنفعة فى حالة المطالبة بالحقوق على التأمين هو ذلك الذى له الحق ، وعادة لا يتم ذكر إسم العميل ، إلا أنه فى حالة وجود رهونات أو حق للحجز على الممتلكات أو رهن عقارى أو أى نوع من أنواع الرهن قد يحصل الدائن على حق المطالبة بالتأمين .

ويعـــد فحـــص بوالص التأمين للتعرف على من يكون لهم حق المطالبة بالتأميـــن بخلاف العميل إختيارا مميزا للإلتزامات التى يتم تسجيلها والأصول التى تم رهنها .

3- هدف الدقة والإرتباط بين التفاصيل

أن يتم إدراج القيم المدفوعة مقدماً بالجدول بشكل دقيق وأن يتم جمع الأرقام على نحو صحيح للتوصل الى الإجمالى الذى يتفق مع ما جاء بالأستاذ العام .

تتضمن دقة التأمين المدفوع مقدماً التحقق من قيمة قسط التأمين ، وطول فترة البوليصة ، وتوزيع القسط على التأمين السارى .

ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أو مصادقة وكيل التأمين . وبعد التحقق منها يمكن إختيار العمليات الحسابية لدى العميل المتعلقة بالتأمين السارى بإعادة العمليات الحسابية ، وبعد ذلك يمكن جمع جدول التأمين المدفوع مقدماً وتتبع الإجماليات الى الأستاذ العام لإستكمال إختبارات الإرتباطات بين التفاصيل .

4- هدف التبويب

أن يتم تبويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدماً على نحو صحيح . حيث يجب أن يتم الفحص والتبويب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كإختبار لقائمة الدخل .

وفى بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحاً بسبب وضوح نوع التأمين (كالتأمين على المعدات) . إلا أنه فى حالات أخرى يكون إجراء التوزيع أمراً ضرورياً ، على سبيل المثال قد يتطلب التأمين على المبنى أن يتم التوزيع على العديد من الحسابات بما فى ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ويعد وجود وإتساق مع السنوات السابقة أمراً هاماً عند تقييم التبويب .

5- هدف إستقلال الفترات الزمنية

لا يعتبر ذلك الهدف مشكلة كبيرة لمصروف التأمين نتيجة لصغر عدد البوالص فضلا عن عدم الأهمية النسبية للقيم بها ، فاذا تم إختيار الفاصل الزمنى فانه يتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين .

6- هدف العرض والإفصاح

أن يتم عرض التأمين المدفوع مقدما والإفصاح عنه بشكل مناسب .

عادة ما يتم دمج التأمين المدفوع مقدما مع باقى المصروفات المدفوعة مقدما مع إدراجها ضمن الأصول المتداولة وذلك لأنه عادة ما تكون قيمته صغيرة نسبيا ولا تحتل إهتماما كبيرا لدى مستخدمى القوائم المالية .

13/8 مراجعة الالتزامات والمصروفات المستحقة

Auditing of Accrued Expenses and Liabilities

يتضمن ذلك الجزء دراسة طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة ، ووسائل التحقق منها واختبارات مراجعتها .

1- طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة

تمثل الالتزامات المستحقة خصوم مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أو المنافع التى تم الحصول عليها قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ، وعادة ما تمثل معظم الالتزامات المستحقة خصوما مستقبلية عن الخدمات التى لم يتم دفع مقابل لها حتى تاريخ إعداد الميزانية على سبيل المثال المنافع عن الإيجار طوال العام ويتمثل النوع الثانى عن المستحقات فى ذلك النوع الذى تكون فيه

قيمة الخصوم قيمة مقدرة فى ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة ، وكمثال على ذلك الخصوم المتعلقة بالضرائب المتنازع عليها .

وكأمثلة على الالتزامات المستحقة الشائعة ما يلى :-

- الأجور المستحقة .
- مكافآت مستحقة .
- العمولات المستحقة .
- الأتعاب المهنية المستحقة .
- الفوائد المستحقة .
- الإيجار المستحق .
- تكاليف التقاعد المستحقة .
- ضرائب الدخل المستحقة .
- ضرائب الملكية المستحقة .

وعموماً تمثل الالتزامات أو المصروفات المستحقة فى معظم عمليات المراجعة وقتاً قليلا لمراجعتها ، إلا أنه فى بعض الحالات يتطلب الأمر بذل جهود ملموسة من المراجع عند اختيار بعض الحسابات مثل ضرائب الدخل المستحقة وتكاليف التقاعد المستحقة ، حيث تتسم قيمة تلك الحسابات بالأهمية النسبية .

لذلك يتم الاهتمام فى ذلك الجزء بمراجعة ضرائب الملكية المستحقة **Accrued Property Tayes** لأهميتها النسبية ، وتتمثل الحسابات المتعلقة بها فى ضرائب الملكية المستحقة ، ومصروفات ضريبة الملكية ، والمدفوعات النقدية ، وتتماثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودورة المشتريات والمدفوعات مع تلك العلاقة بين تلك الدورة والتأمين المدفوع مقدماً ، حيث تتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الالتزامات ، حيث أن مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل فى يومية المدفوعات النقدية ، ولذلك فأن اختبار المدفوعات عن ضرائب الملكية يتم بشكل جزئى بالفعل عن طريق الاختبارات المنفذة فى دورة المشتريات والمدفوعات .

2- اختبارات مراجعة ضرائب الملكية المستحقة

يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية كما فى مراجعة مصروف التأمين فـــى القيمة المتبقية الناتجة عن أرصدة أول المدة وأخر المدة لضرائب الملكية المستحقة من ضرائب الملكية ولذلك يتم التركيز فى الاختبارات على التزامات أخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات فى أخر المدة .

ولأغــراض التحقق من ضرائب الملكية المستحقة تعتبر أهداف المرجعة التســع المرتبطة بالأرصدة أهدافا ملائمة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق إلا أن هناك هدفان يحتلان أهمية خاصة هما :-

1- الاكتمال :

بمعنى أن يتم ادرج الأصول الموجودة فعلا التى تتناسب معها الضرائب المستحقة بجدول المستحقات .حيث يترتب على عدم إدراج تلك الأصول التى تستحق الضرائب عنها إلى تخفيض قيمة الالتزامات .

وقـــد يحدث تحريف هام نسبيا إذا لم يتم سداد الضرائب على الملكية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ولم يتم إدراج ذلك كضرائب مستحقة على الملكية .

2-الدقة :

أن يــتم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق ، وتتمثل الاهتمام الأكــبر بذلــك الهدف فى أتساق المعالجة المحاسبية للمستحقات من سنة إلى أخرى .

وفيما يلى الإجراءات الرئيسية لاختبار إدراج كافة المستحقات :-

- تنفيذ اختبارات المستحقات بشكل موحد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالى .
- مقارنة المستحقات مع ما يقابلها فى السنوات السابقة .

ويـتم ذلك عن طريق حصول المراجع على جدول بالمدفوعات لضريبة الملكـية من العميل ومقارنة مبلغ يتم دفعه على جدول السنة السابقة لتحديد ما إذا كانــت كافــة المدفوعات قدتم أدراجها فى الجدول المعد من قبل العميل ، ومــن الضرورى أيضا أن يتم فحص أوراق العمل الخاصة بالأصول الثابتة للتعرف على الإضافات عليها وما تم التصرف فيه بما قد يؤثر على مستحقات ضرائب الملكية .

وفيما يلى الإجراءات المتعلقة بتقييم مدى منطقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكــية فــى كــل نــوع مــن الأصــول التى تم استخدمها كأساس لتقدير المستحقات:-

- مقارنـــة القــيمة الموضـــحة بالجدول مع القيمة الإجمالية المحددة فى مطالبة السلطات الضريبية التى تكون فى حوزة العميل .
- استخدام نفس الجزء من كل ضريبة مدفوعة كمستحقات تم استخدمها بالعام الماضى (ما لم توجد ظروف تبرر التعبير) .
- جمـــع اجماليات المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل جزء من الأصول ومقارنتها مع الأستاذ العام .

وقـــد يقوم المراجع باختبار مدى ملائمة التبويب إذا ما تم تحميل ضرائب الملكية على الأكثر من حسابات المصروفات عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة لكل حساب .

13/9 طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل

The Nature of Testing Income Statement Accounts

يشار الى مراجعة حسابات العمليات التشغيلية بمراجعة حسابات قائمة الدخل (أو حسابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية) ، وفى هذا الشأن يهتم المراجع بالتحقق من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم تحريفها جوهريا وأنها قد تم المحاسبة عنها طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها . أى أن المراجع يجب أن يقتنع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافى الربح . وعادة ما ينظر الى قائمة الدخل على أنها مصدر هام للمعلومات لعديد من مستخدمى القوائم المالية على سبيل المثال فإن الدائنين أو الدائنين المرتقبين ينظرون الى ربحية المنشأة كمؤشر على قدرتها على إعادة دفع ديونها ، كما ينظر المستثمرين المرتقبين الى قائمة الدخل عندما يقررون ما إذا كانوا يتخذون قرار بشراء أسهم المنشأة أم لا . وأخيرا فإن البائعين قد يقوموا بفحص وإختبار الأرباح المحتملة للمنشأة من أجل تقييم ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على سداد قيمة البضائع والمنتجات المشتراة بالأجل .

تعتمد مراجعة حسابات الإيرادات والمصروفات على مدى العمل المؤدى عن طريق المراجع على نظام الرقابة الداخلية وحسابات قائمة المركز المالى، على سبيل المثال فإن إحتمال وجود تحريف جوهرى فى الحسابات المختلفة للايرادات والمصروفات يعتبر دالة لنظم الرقابة الداخلية للمنشأة . ويؤثر مستوى مخاطر الرقابة المستخدمة لتقييم عمليات المنشأة المختلفة مباشرة على مدى الإختبار الذى يتطلبه المراجع لمراجعة حسابات قائمة الدخل .

وعـــند مـــراجعة العمليات التشغيلية وحسابات قائمة الدخل يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره المفهومين التاليين :-

1- مقابلـــة المصروفات التشغيلية بالإيرادات التشغيلية ، وهو يعتبر مبدأ ضرورى حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية .

2- الثبات فى تطبيق المعايير المحاسبية خلال الفترات الزمنية المختلفة ، بإعتبار أن ذلك أمراً ضرورياً لتحقيق القابلية للمقارنة .

ولا يمكن النظر الى مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية على أنها جزءاً منفصلاً فى عملية المراجعة الشاملة ، فإذا حدث تحريف بحسابات قائمة الدخـــل فإنـــه ســيؤثر دائماً بشكل متكافئ على حسابات قائمة المركز المالى والعكـــس صحيح . وتعتبر مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية كجزء أصيل من باقى أجزاء المراجعة الأخرى أمراً ضرورياً حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لإختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الإختبارات ، كما يتعيـــن إظهار العلاقات المتداخلة من الجوانب المختلفة للمراجعة والإختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية ، بعبارة أخرى فإن مراجعة حسابات قائمة الدخل تتضـــمن دراسة نتائج عمل المراجعة المؤداة فى الأجزاء الأخرى من عملية المـــراجعة وإستكمال الإختبار الأساسى الإضافى على حسابات مختارة لقائمة الدخل متضمناً ما يلى :-

- تقيـــيم نـــتائج إختبارات الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية لأنشطة الأعمال المختلفة .

- تقييم نتائج الإختبارات المباشر لحسابات قائمة المركز المالى وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة .

- أداء الإجراءات التحليلية على حسابات قائمة الدخل .
- إختبارات حسابات مختارة لقائمة الدخل .

13/10 إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية

Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

تؤثــر كــل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامــن على التحقق من حسابات قائمة المركز المالى والعمليات التشغيلية ، على سبيل المثال عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناســب عــن وجــود العمليات المالية بيومية المشتريات ، وعن تسجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح ، وأن التسجيل قد تم فى الوقت المناسب، ســيتوافر دلــيل إثبات عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالى مثل الدائنيــن والأصــول الثابتة ، وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإطلاع والصيانة ، وبالعكس إذا تم اكتشاف عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية ووجود تحريفات خلال تنفيذ اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ســيتوافر مؤشر على احتمال وجود تحريفات فى كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

ويعــد فهــم نظــم الــرقابة الداخلية وما يرتبط بها من إختبارات الرقابة والإختــبارات الأساسية للعمليات بما يؤدى الى تحديد مخاطر الرقابة المقدرة الملائمــة أمرا هاما للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية فى كافة دورات العملــيات المالــية ، وعلى سبيل المثال إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الإختبارات الكافية الى إستنتاج مفاده أنه يمكن تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة الــى مســتوى منخفض ، ستشمل الوسائل الإضافية التى يمكن إستخدامها فى الــتحقق مــن حســابات العملــيات التشــغيلية مثل الإعلان والمشتريات فى

الإجـــراءات التحليلـــية والفاصـــل الزمنى فقط ، ومع ذلك لا يتم التحقق على الإطـــلاق مـــن بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال إختبارات الـــرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، كما يجب أن يتم إجراء إختبارات أكثر عمقاً وتكثيفاً لبعض الحسابات الأخرى من خلال أساليب أخرى .

13/11 الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل

Analytical Procedures of Income Statement Accounts

يمكـــن أن تستخدم الإجراءات التحليلة بشكل أكثر تكثيفاً لإختبار حسابات الإيـــرادات والمصروفات ، ويتضمن أحد الإجراءات التحليلية فى مقارنة القيم الـــنقدية لكـــل حســـاب إيـــراد ومصروف فى السنة الحالية مع أرصدة نفس الحســـابات فى السنة السابقة . وأى حساب ينحرف عن السنة السابقة بمقدار محدد مسبقاً يجب أن يتم فحصه ، وكبديل لذلك النوع من الإجراءات التحليلية يتمـــثل فـــى حســـاب نسبة حسابات المصروفات الفردية الى صافى المبيعات ومقارنـــة تلـــك النســـب المالية خلال الفترات الزمنية . يمكن أيضاً أن يقوم المـــراجع بمقارنة تلك النسب المالية مع متوسطات الصناعة ، وعادة ما يقوم المـــراجع بفحص حسابات المصروفات التى يتم الحكم عليها بأنها تخرج عن النطاق المحدد .

أيضـــاً يمكـــن إستخدام الإجراءات التحليلية لأداء إختبارات تحقق أساسية مباشـــرة لحســـابات محددة للإيرادات والمصروفات . على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يختبر عمولات المبيعات عن طريق إستخدام جدول العمولة التى يقـــوم العمـــيل بإعداده ويقوم بضرب معدلات العمولة فى المبيعات ، ويمكن مقارنـــة ذلـــك التقدير بمصروف العمولة المسجل بقائمة الدخل ، وقد تتضمن أمـــثلة أخرى إختبارات معقولية شاملة لمصروف الفوائد والإهلاكات . عموماً

يوضح الجدول رقم (13/4) أمثلة على الإجراءات التحليلية وأثرها على العمليات التشغيلية فى دورة المشتريات والمدفوعات .

الجدول رقم (13/4)

الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

الإجراءات التحليلية	التحريف الممكن وقوعه
1- مقارنة كل مصروف بما يقابله بالأعوام السابقة .	الزيادة أو التخفيض فى رصيد حساب المصروف .
2- مقارنة رصيد كل أصل وكل التزام مع ما يقابله بالسنوات السابقة .	الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالى التى تؤثر أيضا فى حسابات قائمة الدخل (على سبيل المثال يؤثر التحريف بالمخزون فى تكلفة البضاعة المباعة) .
3- مقارنة كل مصروف مع المصروف المقدر بالموازنة .	التحريف فى المصروفات وحسابات قائمة المركز المالى المرتبطة بها .
4- مقارنة نسبة مجمل الربح الإجمالى مع نظيره فى السنوات السابقة .	التحريف فى تكلفة البضاعة المباعة والمخزون.
5- مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابله فى السنوات السابقة .	التحريف فى تكلفة البضاعة المباعة والمخزون.
6- مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدما مع ما يقابله بالسنوات السابقة .	التحريف فى مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدما .
7- مقارنة نسبة مصروف العمولة على المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف فى مصروف العمولة والعمولات المستحقة .
8- مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفردية على إجمالى المصروفات الصناعية مع ما يقابلها فى السنوات السابقة .	التحريف فى المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالى المرتبطة بها .

13/12 إختبارات تفاصيل حسابات قائمة الدخل

The Tests of Details for Income Statement Accounts

على الرغم من أن المراجع قد قام بجمع أدلة إثبات ملحوظة بخصوص حسابات الإيرادات والمصروفات تأسيسا على إجراءات المراجع التى سبق مناقشتها إلا أنه قد يرغب فى فحص بعض الحسابات بشكل أكثر ، وبالنسبة لتلك المصروفات عادة ما يقوم المراجع بتحليل العمليات المتضمنة فى كل حساب على وجه التفصيل ، حيث يتحقق المراجع من تلك العمليات عن طريق الفحص المستندى للتوثيق المؤيد ، وعادة ما لا تتأثر الحسابات التى تخضع للفحص بتلك المنهجية مباشرة بأعمال المنشأة والحسابات التى قد تتضمن معلومات حساسة أو عمليات غير عادية أو الحسابات ذات المعلومات التفصيلية التى تحتاج الى تضمينها فى جداول أو كشوف ترفق مع القوائم المالية ، وكأمثلة على تلك الحسابات المصروفات القانونية أو الأتعاب المهنية مصروفات الإعلان والدعاية أو المصروفات أو افيرادات الأخرى المتنوعة أو أى حسابات تتضمن معاملات مع أطراف ذوى علاقة .

وعادة ما يرتبط تحليل تلك الحسابات مع إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل وثيق ، إلا ان الفرق الساسى يتمثل فى درجة التركيز بالحساب الفردى ، وعموماً يتكون تحليل المصروفات أو باقى حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محددة لتحديد مدى الملائمة والتبويب والدقة وباقى المعلومات الأخرى المحددة فى كل حساب يتم تحليله ، يوضح الشكل رقم (13/5) ورقة عمل نمطية تظهر تحليل المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة .

شكل رقم (13/5)

ورقة عمل تحليل المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة

اسم الشركة ....

المصروفات العمومية – المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة فى 2002/12/31

التاريخ	تم الدفع الى	القيمة	البيــان
أول مارس	مكتب عبد الشهيد (ج)	500 جنيه √	مقــدم أتعـــاب محامـــاة عن قضية إنتهاك براءة إختراع .
15 مايو	مكتب حازم حسن (ج)	12000 جنيه √	أتعاب المراجعة السنوية .
10 أكتوبر	مكتب ماكينزى (ج)	15000 جنيه √	خدمات قانونية نتيجة إعداد عقود شراء وتقارير قانونية .
	ف	32000 جنيه	

√ = تم إختبار القائمة وحزمة الإيصالات .

ف = يتفق مع الأستاذ العام وميزان المراجعة .

ج = الجمع .

وعادة ما سيقوم المراجع بتحليل المصروفات فى تلك الحسابات التى يوجد بهـــا إحتمال مرتفع نسبيا لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية ، على سبيل المـــثال عادة ما يقوم المراجع بتحليل حسابات مصروفات الإصلاح والصيانة لتحديد ما إذا كانت تحتوى على عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة على نحو خاطـــئ ، كذلك يتم تحليل المصروفات القانونية والقضائية لتحديد ما إذا كان هـــناك إلـــتزامات عرضية محتملة ونزاعات أو تصرفات غير قانونية أو أية أمور قانونية تؤثر على القوائم المالية .

وعـــادة مـــا يتم تحليل حسابات المصروفات كجزء من عملية التحقق من الأصـــول المرتـــبطة بهـــا ، على سبيل المثال عادة ما يتم تحليل مصاريف الإصـــلاح والصيانة كجزء من التحقق من الأصول الثابتة ، وكذلك يتم تحليل مصروف الإيجار كجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدماً أو تحليل مصروف التأمين كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً .

الفصل الرابع عشر

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

الفصل الرابع عشر

مراجعة دورة الحصول عل رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

Auditing the Capital Acquisition and Repayment Cycle

مقدمة

يهـتم هذا الفصل بدراسة الجانب التطبيقي لمراجعة دورة الحصول على رأس المـال وإعـادة الدفع (دورة التمويل) ، وتحقيقا لذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :

14/1 طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) .

14/2 طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها .

14/3 نظم الرقابة الداخلية وإختباراتها على حسابات أوراق الدفع .

14/4 الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع .

14/5 إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع .

14/6 طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية .

14/7 أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

14/8 مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع .

14/9 مراجعة توزيعات الأرباح .

14/10 مراجعة الأرباح المحتجزة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) عناصر القوائم المالية .
- إيضـــاح معايير المراجعة القسم رقم (312) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضـــاح معايير المراجعة القسم رقم (316) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضـــاح معايـــير المراجعة القسم رقم (319) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضـــاح معايـــير المـــراجعة القســـم رقم (329) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (330) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضـــاح معايـــير المـــراجعة القسم رقم (339) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضـــاح معايـــير المـــراجعة القسم رقم (420) بعنوان إتساق تطبيق إجراءات المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

14/1 طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

The Nature of Capital Acquisition and Repayment Cycle (Financing Cycle)

ترتـبط دورة الحصـول على راس المال وإعادة سداده عموما بمصادر الأمـوال سـواء فى صورة قروض يتم الحصول عليها أو رأس مال الملكية وإعادة سداده ، وتشمل تلك الدورة عملية الحيازة ذاتها وإعادة الدفع بالإضافة الـى الفوائـد التى يتم دفعها وتوزيعات الأرباح ، وتتمثل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة ما يلى :-

- أوراق الدفع **Notes Payable** .
- العقود الواجبة السداد **Contracts Payable** .
- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية **Paid-in-Capital in Excess of Par** .
- رأس المال الممنوح **Donated Capital** .
- الرهونات المستحقة **Mortgages Payable** .
- الأرباح المحتجزة **Retained Earnings** .
- السندات **Bonds** .
- الأرباح المحتجزة المقيدة .
- مصروف الفائدة .
- أسهم الخزانة **Treasury Stocks** .
- الفائدة المستحقة .
- التوزيعات المعلن عنها **Dividends Declared** .

- النقدية فى البنك .
- التوزيعات المستحقة .
- أسهم رأس المال العادية Capital Stock - Common .
- أسهم رأس المال الممتازة Capital Stock - Preferred .

هناك أربعة خصائص رئيسية تؤثر على تلك الدورة وطبيعة مراجعة الحسابات المرتبطة بها هى :-

1- رغماً أن العمليات المالية ذات الصلة بأرصدة حسابات تلك الدورة تتسم بقلة عددها إلا أنها غالباً ما تتميز بأن قيمتها كبيرة ذات أهمية نسبية . على سبيل المثال يتم إصدار السندات بشكل غير متكرر إلا أنه عادة ما يتم إصدارها بقيمة مالية مرتفعة .

ومن هنا يتعين التحقق من قيمة كل عملية مالية مرتبطة بتلك الدورة بالعام بأكمله ، ومن غير المعتاد أن يكون هناك ما يشير الى رصيد أول المدة الخاص بحسابات تلك الدورة .

2- يترتب على إغفال أو عدم إدراج أى عملية مالية مرتبطة بحسابات تلك الدورة أثر يتسم بأهميته النسبية الكبيرة ، مما يترتب عليه إهتمام المراجع الكبير بعمليات تلك الدورة .

3- أن هناك علاقة قانونية بين المنشأة محل المراجعة وحامل السهم أو السند أو أى مستند أخر للملكية . مما يجعل المراجع يتوخى الحذر للتأكد من أن الإلتزامات القانونية قد تم تنفيذها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب وكافى .

4- أن هناك علاقة ضرورية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح وبين الديـون وحقوق الملكية . لذلك يكون من غير المرغوب فيه للمراجع أن يـتحقق بشـكل متزامن من كل من مصروف الفائدة والفائدة التى يجب دفعها ، وكذلك حقوق الملكية والتوزيعات التى تم الإعلان عنها والتوزيعات مستحقة الدفع .

ولاشك أنه يتعين على المراجع أن يفهم إجراءات الرقابة الداخلية للعمليات المالـية المرتـبطة بحسابات تلك الدورة وكيفية مراجعتها ، ويتم ذلك بدراسة الحسابات المرتبطة بتلك الدورة ولعل أبرزها أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصـروفات الفائدة ومبلغ الفوائد المستحقة لتحديد رأس المال المقترض الذى يترتـب الحصول عليه دفع فوائد عنه ، بالإضافة الى فهم إجراءات الحصول علـى رأس المـال المدفـوع بالزيادة عن القيمة الإسمية والأرباح المحتجزة والتوزيعات .

14/2 طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها

The Nature of Note Payable and the Objectives and Types of its Tests

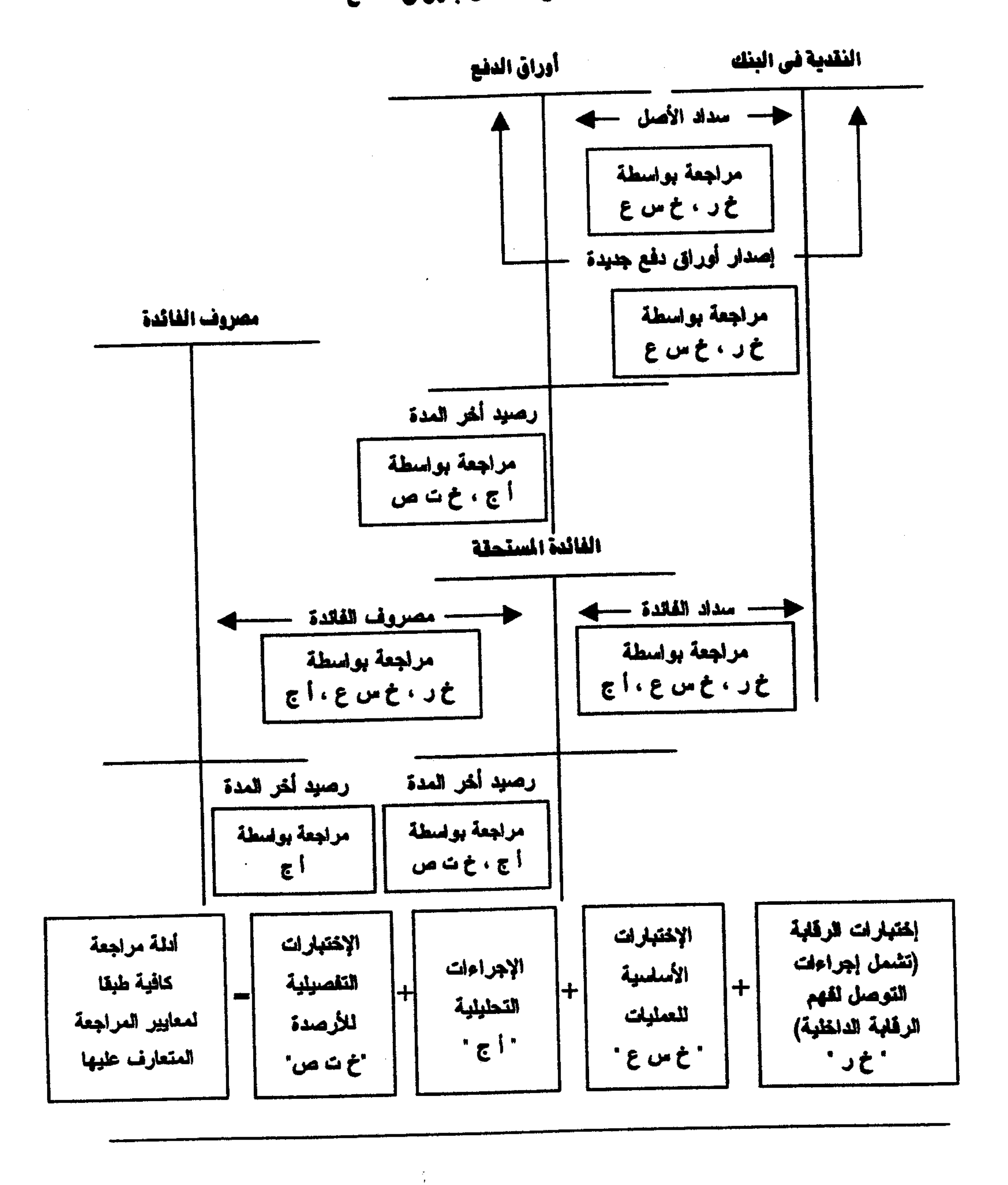
تتمـثل الحسـابات المـتعلقة بأوراق الدفع فى أوراق الدفع ذاتها والفائدة المسـتحقة ومصروف الفوائد والنقدية فى البنك ، ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج إختـبارات للمدفوعـات مـن أصل الحساب والفائدة كجزء من عملية مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات ، حيث يتم تسجيل المدفوعات فى يومية المدفوعـات الـنقدية ، ويفضل أن يتم إختبار تلك العمليات كجزء من دورة الحصـول علـى راس المال وإعادة الدفع ، وتتمثل أهداف مراجعة حسابات أوراق الدفع فى تحديد الآتى :-

- ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على أوراق الدفع تتسم بالكفاية .
- ما إذا كانت العمليات المالية المرتبطة بالأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفــع قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وأنه قد تم تسجيلها كما يتطلب ذلك أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
- مــا إذا كانــت الإلتزامات الناشئة عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصــروفات للفــائدة والإلتزامات المستحقة قد تم تحديدها على نحو مناســب وبمــا يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (بإعتبار أن هدف القيمة القابلة للتحقق غير قابل للتطبيق) .

يوضــح الشــكل رقم (14/1) أنواع إختبارات المراجعة لدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع الخاص بحسابات أوراق الدفع .

الشكل رقم (14/1)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع الخاص بأوراق الدفع



14/3 نظم الرقابة الداخلية على حسابات أوراق الدفع

The Controls of Notes Payable Accounts

هناك أربعة أنواع رئيسية لنظم الرقابة على أوراق الدفع هى :-

1- الترخيص الصحيح لإصدار أوراق دفع جديدة أو موجودة :

Proper Authorization for the Issuance of Notes Payable

يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة أو الموجودة الى مجلس الإدارة أو الى مستوى أعلى ، وبوجه عام يتعين توفير توقيعين لإثنين من المسئولين الذين لهم هذا الحق بالترخيص على كافة إتفاقيات الحصول على القروض (متضمنة قيمة القرض ، ومعدل الفائدة وشروط الدفع ، والأصول محل الرهن) .

2- وجود نظم رقابية كافية على إعادة دفع أصل القرض والفائدة

Adequate Controls Over the Repayment of Principal and Interest

يتعين أن تكون هناك رقابة على السداد الدورى للفائدة أو الأصل كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يجب أن تحصل الإدارة المحاسبية على نسخة من أوراق الدفع (بنفس الطريقة المتبعة عند إستلامها فواتير البائعين وتقارير الإستلام) ، كما يجب أن يصدر قسم حسابات الدائنين الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عند حلول موعد إستحقاقها (بنفس الطريقة المرتبطة بإعداد الشيكات المرتبطة بشراء البضائع) .

3- وجود مستندات وسجلات ملائمة **Proper Documents and Records**

يجب توافر دفاتر فرعية وسجلات مراقبة على أوراق الدفع البيضاء أو التى تم سداد قيمتها عن طريق شخص مسئول . كما يجب أن يتم إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والإحتفاظ بها عن طريق شخص مرخص له بذلك .

4- التحقق الدورى الحيادى Periodic Independent Verification

يجب أن يتم مطابقة السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام دوريا ومقارنة ذلك مع سجلات حاملى أوراق الدفع عن طريق شخص لم يعهد اليه بمسئولية حيازة أو الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية ، وفى ذات الوقت يجب أن يقوم شخص حيادى بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الجفع لإختبار دقة وملائمة عملية إمساك الدفاتر .

تمثل إختبارات المراجعة للعمليات المالية لأوراق الدفع (إصدار أوراق الدفع وإعادة دفع الأصل والفائدة) جزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات النقدية المحصلة والمدفوعات النقدية .

وعادة ما يتم تنفيذ إختبارات إضافية للرقابة وللإختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة نظرا للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية .

ويجب أن تركز تلك الإختبارات على جوانب الرقابة الرئيسية الأربعة ، كما يجب التركيز على دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول على القروض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة .

14/4 الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع

The Analytical Review of Notes Payable

يعتبر تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية أمرا أساسيا عند مراجعة أوراق الدفع ، حيث قد لا يتم أداء إختبارات التفاصيل لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة على نحو متكرر لاسيما عندما تتوافر نتائج مرضية ومقنعة . وفيما يلى أهم الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها .

جدول رقم (14/2)

الإجراءات التحليلية لحسابات أوراق الدفع

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
1- إعادة حساب مصروف الفائدة على نحو تقريبي على أساس متوسطات معدلات الفائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية .	1- التحريف فى مصروف الفائدة والفائدة المستحقة . 2- إغفال أوراق دفع بالشركة محل المراجعة .
2- مقارنة أوراق الدفع الفردية مع تلك المناظرة فى العام السابق .	- إغفال أو وجود تحريف فى أوراق الدفع.
3- مقارنة الرصيد الإجمالى لأوراق الدفع، ومصروف الفائدة المستحقة مع نظيره فى العام السابق .	- التحريف فى مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع .

وعن طريق استخدام متوسط أوراق الدفع ومتوسط معدلات الفائدة يمكن للمراجع إختبار مدى منطقية مصروف الفائدة ، كما يمكن أن يقوم أيضاً بإختبارات للتعرف على مدى وجود إغفال لأوراق الدفع . وبصفة عامة إذا كانت هناك زيادة تتسم بالأهمية النسبية بمصروف الفائدة الفعلى عن تقدير المراجع قد يكون السبب فى سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع .

14/5 إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع

Tests of Details of Notes Balances Payable

يعتبر إعداد العميل جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة نقطة البداية لمراجعة أوراق الدفع ، ويتضمن ذلك الجدول معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التى تتم فى السنة للأصل والفائدة ، بالإضافة الى أرصدة أول

وأخـــر المدة لأوراق الدفع والفائدة المستحقة فضلا عن معلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الإستحقاق ومعدل الفائدة والأصول المقدمة كضمان .

وقـــد يطلـــب المراجع فى حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خـــلال العـــام مـــن العمـــيل إعداد جدول يحتوى فقط على أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة فى نهاية السنة .

ويمكـــن بيان أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة ذات الصلة بالجدول رقم (14/3) ، وبصفة عامة تتمثل أبرز أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة أوراق الدفع فى ثلاثة هى :-

1- **هدف الإكتمال** : بمعنى إدراج أوراق الدفع فعلا .

2- **هـــدف الدقـــة** : أن يتم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق وصحيح .

3- **هدف العرض والإفصاح** : أن يتم عرض أوراق الدفع والإفصاح عنها على نحو ملائم وكاف . ويتسم ذلك الهدف بأهمية كبيرة لأن المعايير المحاســـبية تتطلب أن يوجد بالملاحظات المتممة للقوائم المالية وصفا ملائمـــا لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلا والأصول التى تم رهنها كضمان على القروض .

جدول رقم (14/3)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والفوائد

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- إتفاق أوراق الدفع المسجلة فى جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق الدفع لدى العميل أو الملف الرئيسى ، وأن يتم الجمع على نحو صحيح والإجمالى يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات).	- جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة فى قائمة أوراق الدفع . - تتبع الإجماليات الى الأستاذ العام . - تتبع أوراق الدفع الفردية الى الملف الرئيسى .	- عادة يتم هذا على أساس 100% نظراً لصغر حجم المجتمع .
- أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود) .	- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقق من الترخيص . - فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض .	- لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الإكتمال أو الدقة .
- أوراق الدفع الموجودة فعلاً تم إدراجها فى جدول أوراق الدفع (الإكتمال) .	- فحص أوراق الدفع التى تم سدادها بعد إنتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى . - الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوى على ما يشير الى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التى يتعامل العميل معها . - فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التى تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر فى حساب البنك بواسطة البنك . - الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل فى الماضى ولم يتم إدراجها فى جدول أوراق الدفع . ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفرى عند مصادقة الدائنين . - الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التى يوجد ضمان . - تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد الدائن لم يتم إدراجه بجدول أوراق الدفع .	- يعد هدفاً هاماً لكشف الأخطاء والمخالفات . يتم تنفيذ الإجراءات الثلاث الأولى فى معظم عمليات المراجعة. ويتم تنفيذ باقى الإجراءات عادة فى حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط .

	- فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إلغائها . ويجب أن يتم الإحتفاظ بها فى ملفات العميل . - فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها .	
- تم إدراج أوراق الدفع والفوائد المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة) .	- فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل ومعدلات الفائدة . - المصادقة عن أوراق الدفع ، معدلات الفائدة، أخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه ، ويتم إرسال المصادقة الى المستفيد . - إعادة حساب الفائدة المستحقة .	- فى بعض الحالات قد يكون من الضرورى أن يتم الحساب وفقا لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو لقيمة الأصل فى الورقة . ومن أمثلة ذلك إقتناء إحدى المعدات مقابل ورقة دفع .
- تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب) .	- فحص تواريخ الإستحقاق على نسخ أوراق الدفع لتحديد ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل إلتزامات غير متداولة . - فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع الى إحدى الوحدات المرتبطة أو الى الدائنين .	
- تم إدراج أوراق الدفع فى الفترة الملائمة (الفاصل الزمنى) .	- فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان التاريخ متمثلا فى أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .	- يجب إدراج أوراق الدفع فى الفترة كإلتزامات متداولة عندما يكون تاريخها متمثلا فى أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .
- يوجد إلتزام على الشركة لسداد أوراق الدفع (الإلتزامات) .	- فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود إلتزامات على الشركة للسداد .	
- تم عرض كل من أوراق الدفع ، مصروف الفائدة ، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص نسخ أوراق الدفع . - مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص القيود الموجودة فى أوراق الدفع ، محاضر الإجتماعات ، مصادقات البنك . - فحص قائمة المركز المالى للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقسام غير المتداولة بقائمة المركز المالى، الوحدات المرتبطة ، الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع ، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع .	- يعد وجود عرض ملائم بالقوائم المالية بما فى ذلك الإفصاح فى الملاحظات المرفقة بها أمرا هاما فيما يتعلق بأوراق الدفع .

14/6 طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية

The Nature and Objectives of Equity Audit

يتعيـــن أن تـــتم التفرقة بين الشركات التى تطرح أسهمها للإكتتاب العام وتلـــك المغلقـــة **Publicly and Closely - held Corporations** عند مراجعة حقوق الملكية . وتتميز الشركة المغلقة عموماً بالآتى :-

- أنها يوجد لديها عدد ضئيل من العمليات المالية أن كان هناك عمليات مالية تتعلق بحسابات رأس المال طوال العام .
- يوجد فيها عدد قليل من المساهمين .
- تتمـــثل العملـــيات المالية المرتبطة بحق الملكية فى التغير فى حقوق الملكـــية الـــناتجة عـــن الأربـــاح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات إذا كان هناك توزيعات .
- عـــادة مـــا يتسم الوقت الذى يستغرقه المراجع فى التحقق من حقوق الملكية وقتاً ضئيلاً جداً .

فى حين تتميز الشركات التى تطرح أسهمها للإكتتاب العام :

- بـــأن الـــتحقق مـــن الملكية بها أكثر تعقيداً فى ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة فى التوزيعات لحاملى الأسهم .

ومن هنا يكون الإهتمام فى ذلك الجزء بمناقشة طبيعة الإختبارات الملائمة للـــتحقق مـــن الحســـابات الرئيسية فى شركات المساهمة التى تطرح أسهمها للإكتـــتاب العـــام والتى تتمثل فى أسهم رأس المال العادية والممتازة ، ورأس المـــال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية ، الرباح المحتجزة والتوزيعات ، يوضـــح الشـــكل رقم (14/4) الحسابات الرئيسية المتعلقة بحقوق الملكية فى

دورة الحصـــول على رأس المال وإعادة الدفع وأنواع الإختبارات المستخدمة في مراجعتها .

وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية في الآتي :-

- تحديـــد مـــا إذا كانـــت نظـــم الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والملائمة .
- تحديد ما إذا كانت العمليات المالية لحقوق الملكية قد تم تسجيلها على نحـــو ملائم وبما يتفق مع أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
- تحديـــد مـــا إذا كانت الأرصدة الخاصة بحقوق الملكية قد تم عرضها والإفصـــاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصـــدة حسابات حقوق الملكية (تعتبر أهداف الحقوق والإلتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق) .

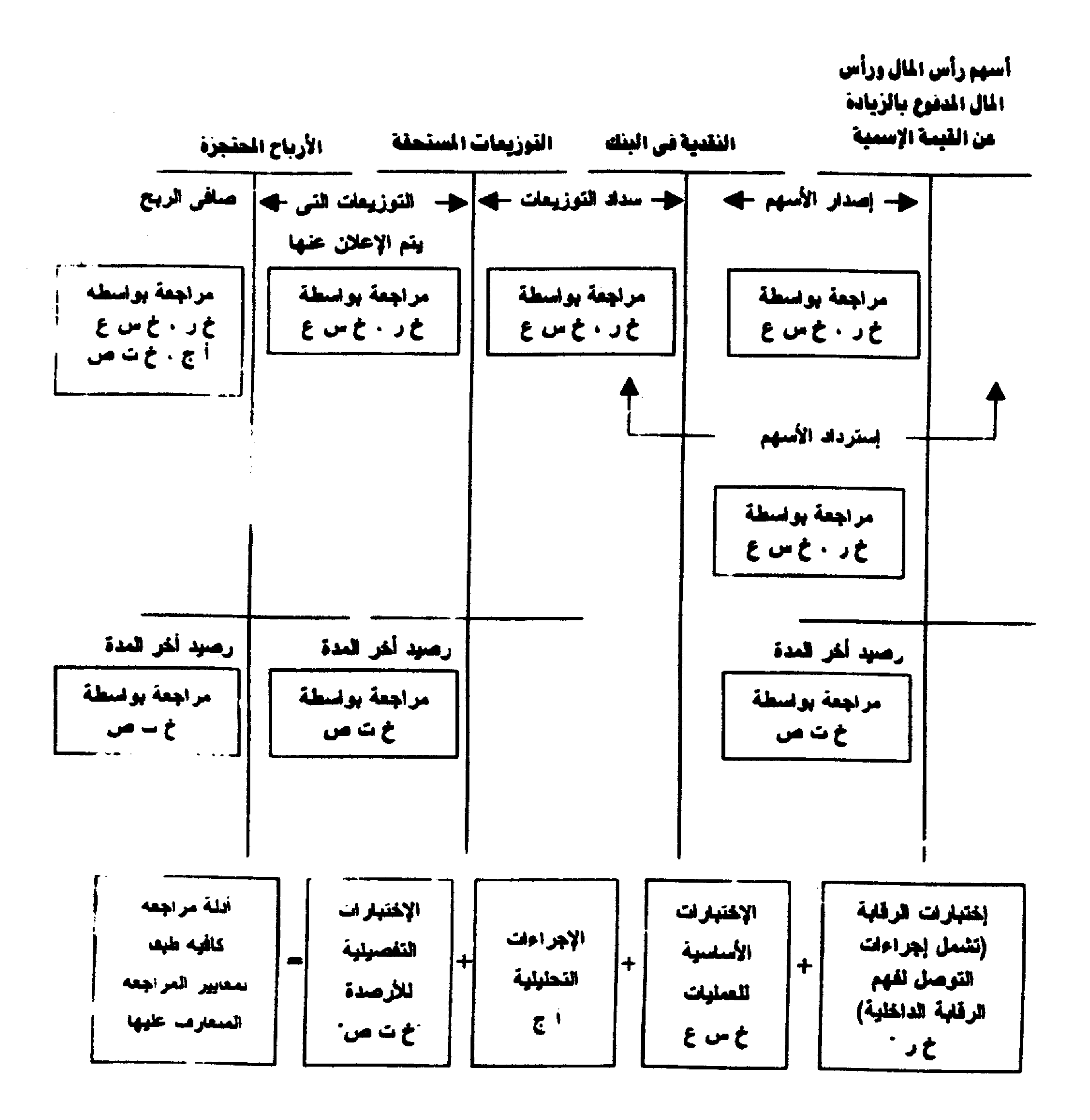
14/7 أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية

The Controls of Equity

يهـــتم المـــراجع الحيادى عند مراجعة حقوق الملكية بالعديد من أساليب الـــرقابة الداخلية الهامة على سبيل المثال وجود ترخيص ملائم على العمليات المالـــية ، وجود تسجيل ملائم للعمليات المالية ، الفصل الملائم للواجبات بمن يحـــتفظ بســـجلات حقوق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم ، بالإضافة الى إستخدام سجل مستقل ووكيل مستقل لتحويل الأسهم .

الشكل رقم (14/4)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع – حق الملكية



1- الترخيص الملائم للعمليات المالية Proper Authorization of Transactions

حيث أن كل عملية مالية تتعلق بحقوق الملكية تتسم بالأهمية النسبية عادة، من ثم يتعين على مجلس الإدارة أن يوافق على العديد من تلك العمليات ، وفيما يلى العمليات المالية التى تتعلق بحقوق الملكية وتتطلب ترخيصا محدودا :-

أ - إصدار أسهم رأس المال Issuance of Capital Stock

حيث يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التى سيتم إصدارها (كالأسهم العادية أو الممتازة ، وعدد الأسهم التى سيتم إصدارها ، القيمة الإسمية للسهم ، تاريخ الإصدار) .

ب- إعادة شراء أسهم رأس المال Repurchase of Capital Stock

يجب أن يوافق مجلس الإدارة على إعادة شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، وتحديد توقيت الشراء والقيمة التى سيتم دفعها مقابل الشراء .

جـ- إعلان التوزيعات Declaration of Dividends

يجب أن يقرر مجلس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدى أم فى صورة أسهم مجانية) ، وقيمة التوزيع لكل سهم بالإضافة الى تحديد تاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سدادها .

2- تسجيل العمليات المالية على نحو ملائم والفصل بين المسئوليات
Proper Record Keeping and Segregation of Duties

يجب وجود رقابة داخلية كافية على السجلات الخاصة بالعمليات المالية المتعلقة بالأسهم والتى فى حوزة المساهمين ، للتأكد من أنه قد تم تحديد الملاك الفعليين فى سجلات المساهمين بالشركة ، وأنه قد تم سداد التوزيعات

الى حاملى الأسهم فى تاريخ تسجيل التوزيعات على نحو دقيق ، بالإضافة الى إمكانية تخفيض إرتكاب العاملين للغش للحد الأدنى .

وتتمثل أهم الأنواع فائدة للرقابة الداخلية الخاصة بتحقيق تلك الأغراض فى التخصيص الملائم للأفراد الأكفاء ، وإجراءات إمساك السجلات الملائمة .

وتتمثل أهم الإجراءات التى يمكن أن تمنع حدوث تحريفات فيما يلى :-

- وجود سياسات محدودة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال .
- التحقق الداخلى الحيادى من تسجيل المعلومات بالسجلات .

وتتمثل أبرز نظم الرقابة الداخلية التى تستخدمها الشركات على أسهم رأس المال فى الآتى :-

1- الإحتفاظ بدفتر شهادات أسهم رأس المال

Capital Stock Certificate Book

ويمثل ذلك الدفتر سجلاً لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة ، حيث يحتوى ذلك الدفتر على معلومات هامة مثل رقم الشهادة ، عدد الأسهم التى تم إصدارها ، إسم الشخص الذى سيتم إصدار الأسهم اليه ، تاريخ الإصدار . وعندما يتم إعادة شراء الأسهم يجب أن يحتوى الدفتر على الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء .

2- الملف الرئيسى لحملة أسهم رأس المال

Shareholders Capital Stock Master File

وهو يمثل سجل للأسهم التى بحوزة المساهمين بالفعل فى وقت معين ، ويهدف ذلك الملف الى فحص الدقة فى دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام ، كما أنه يستخدم أيضاً كأساس لسداد التوزيعات.

ويتم تحقيق الرقابة الداخلية على السداد النقدى للتوزيعات بذات الطريقة التى يتم إتباعها عند إعداد كشف الأجور وسدادها . حيث يجب أن تعد شيكات التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال عن طريق شخص أخر لا يكون مسئولا عن الإحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال ، وبمجرد الإنتهاء من إعداد الشيكات يتم إجراء تحقق داخلى لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات ، ومطابقة القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالى التوزيعات المصرح بها فى محاضر الإجتماعات .

3- المسجل والوكيل المستقل لتحويل الأسهم

Independent Registrar and Transfer Agent

يجب على أى شركة مساهمة مسجلة فى هيئة سوق المال أن تعين مسجل حيادى كوسيلة للرقابة على فتح إصدار شهادات الأسهم على نحو غير مناسب. وتتمثل مسئولية المسجل فى التأكد من أن الأسهم قد تم إصدارها بواسطة الشركة بما يتفق مع الشروط المذكورة فى النظام الأساسى للشركة ووفقا للترخيص الصادر من مجلس الإدارة ، ويكون المسجل مسئولا عن التوقيع على شهادات الأسهم الجديدة والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها وإلغائها قبل إصدار الشهادات الجديدة فى حالة وجود تغيير فى ملكية الأسهم .

وتعين معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلا لتحويل الأسهم بهدف الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم ، وتتضمن تلك السجلات مستندات تحويل ملكية الأسهم ، ولا يعد توظيف وكيلا للتحويل بمثابة وسيلة رقابية فقط على سجلات الأسهم إلا أنها أيضا تؤدى الى تخفيض تكلفة إمساك السجلات عن طريق إستخدام متخصصين ، كما تقوم العديد من الشركات أيضا بتوظيف

وكـــيل تحويل لسداد التوزيعات النقدية على حملة الأسهم بما يؤدى الى توفير تحسين إضافى للرقابة الداخلية .

14/8 مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع

Audit of Capital Stock and Paid in Capital

هـــناك أربعـــة إهتمامات رئيسية للمراجع عند مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية هى :-

1- هدف الإكتمال :

بمعـــنى أن العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها بالفعل . ويمكن تحقيق ذلك الهدف بسهولة عندما يتم إستخدام مسجل أو وكيل تحويل .

ويمكـــن للمـــراجع الإعـــتماد على إرسال الشركة مصادقة لهما ومن ثم يستطيع تحديد مدى حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال وتحديد مـــدى دقـــة العملـــيات الفعلية . كما يمكن فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لاســيما تلـــك التى يتم عقدها قرب تاريخ إصدار القوائم المالية كذلك فحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال بهدف كشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال .

2- هدف الوجود :

بمعـــنى أن العملـــيات المالـــية المسجلة لأسهم رأس المال قد تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق .

وعـــادة مـــا يتم إختبار الوجود عن طريق فحص مدى وجود الترخيص الملائـــم فى محاضر إجتماعات مجلس الإدارة . ويمكن التحقق من مدى دقة تســـجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتبع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع

النقدية المحصلة ، بالإضافة الى ذلك يجب أن يتحقق المراجع من ما إذا كانت القيم الصحيحة قد سجلت كطرف دائن أمام كل من أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية بالرجوع الى النظام الأساسى للشركة لتحديد القيمة الإسمية لأسهم رأس المال .

وقد يكون التحقق أكثر صعوبة عندما تتضمن العمليات المالية لأسهم رأس المال كل من توزيعات الأسهم والإندماج أو أية تحويلات غير نقدية ، ويتعين على المراجع أن يتحقق من أن العميل قد قام بحساب قيم أسهم رأس المال التى تم إصدارها على نحو صحيح وبما يتفق مع المعايير المحاسبية .

3- هدف الدقة :

بمعنى أن يتم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق . ويتم التحقق من رصيد أخر المدة لحسابات أسهم رأس المال من خلال تحديد عدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلا فى تاريخ إصدار القوائم المالية ويتم ذلك عن طريق إستلام مصادقة من وكيل التحويل ، وفى حالة عدم وجوده يعتمد المراجع على فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التى بحوزة المساهمين بالفعل والمدرجة فى دفاتر شهادات الأسهم مع فحص الأسهم الملغاة ، وبعد إقتناع المراجع بصحة عدد الشهادات التى بحوزة المساهمين فعلا يمكن أن يتحقق من القيمة الإسمية المسجلة فى حساب رأس المال (عن طريق ضرب عدد الأسهم فى القيمة الإسمية للسهم) .

ويتمثل الإهتمام الرئيسى للتعرف على مدى دقة أسهم رأس المال فى التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدمة فى حساب ربح السهم يتسم بالدقة .

4- هدف العرض والإفصاح :

بمعـــنى أن يـــتم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم . ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفاً ملائماً لكل فئة من الأسهم بما فى ذلك المعلومات من عدد الأسهم التى تم إصدارها وعدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلاً وأية حقوق خاصة للفئات . كما يجب أن يتم التحقق أيضاً من مدى ملائمة العرض والإفصاح عن إختيارات الأسهم ، والأسهم ذات الضمان، والأسهم القابلة للتحويل عن طريق فحص المستندات القانونية أو أية أدلة إثبات مرتبطة بشروط تلك الإتفاقيات .

14/9 مراجعة توزيعات الأرباح The Audit of Dividends

يتمثل تركيز المراجع عند مراجعة التوزيعات على العمليات المالية وليس رصـــيد أخـــر المـــدة لهـــا ، ويوجد إستثناء واحد يتمثل فى حالة التوزيعات المستحقة .

وعـــادة مـــا يتم مراجعة التوزيعات بنسبة 100% ، وتتمثل أكثر أهداف المراجعة ما يلى :-

1- أن التوزيعات المسجلة موجودة فعلاً (الوجود) .

2- أن توزيعات الأرباح الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال) .

3- أن التوزيعات قد تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة) .

4- أن التوزيعات قد تم سدادها الى حملة المساهمين الفعليين (الوجود).

5- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها (الإكتمال) .

6- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها على نحو دقيق (الدقة) .

ويـــتم فحص مدى وجود التوزيعات المسجلة بفحص محاضر إجتماعات مجلـــس الإدارة للـــتعرف على القيمة المصرح بها للتوزيـع على السهم الواحد وتاريخ التوزيع . ويتمثل إجراء المراجع المرتبط بفحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود على دفع التوزيعات فى إتفاقيات القروض كالسندات .

ويمكن مراجعة مدى الدقة فى التوزيعات المعلن عنها بإعادة حساب القيمة علـــى أســـاس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلا . ويمكن للمراجع أن يتتبع الإجمالى المسجل فى يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل ويمكن أيضا مصادقته .

وعـــندما يحـــتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه يمكن للمـــراجع أن يتحقق من القيمة الإجمالية للتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع للنقدية التى تم سدادها ، كما أنه من الضرورى أن يتحقق من ما إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذين يمتلكون الأسهم فى تاريخ تسجيل الـــتوزيعات . ويجب أن يتم تنفيذ إختبارات التوزيعات المستحقة بشكل موحد مـــع إختـــبارات الـــتوزيعات المعلن عنها ، ويجب إدراج أية توزيعات غير مدفوعة ضمن الإلتزامات .

14/10 مراجعة الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمـــثل العملـــيات المالية المرتبطة بالأرباح المحتجزة فى صافى الأرباح والتوزيعات المعلن عنها ، وقد يوجد أيضا تصحيح لصافى الربح بالعام السابق، وتسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التى تم تحميلها أو تسجيلها كطرف دائن مباشرة بالأرباح المحتجزة .

وتتمثل نقطة البداية فى مراجعة الأرباح المحتجزة فى تحليل تلك الأرباح عــن طريق إعداد جدول مراجعة يتضمن هذا التحليل كجزء من الملف الدائم لوصف كل عملية مالية تؤثر فى حساب الأرباح المحتجزة .

ويتم مراجعة الجانب الدائن بالأرباح المحتجزة الذى تتعلق بصافى الربح عــن العــام عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة الى رقم صافى الــربح بقائمـــة الدخــل . ويتمثل الإعتبار الأهم فى مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف صافى الربح والتوزيعات فى تحيدد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها .

وبعــد أن يقتنع المراجع بأن العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها بشكل ملائــم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة ، فإن الخطوة التالية تتمثل فى ما إذا كــان تسجيل تلك العمليات قد تم بشكل صحيح ، وتتوقف أدلة إثبات المراجعة لــتحديد مدى الدقة على طبيعة العمليات المالية – فإذا ما كان هناك متطلبات لتقييد الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الأموال لا يتم التصرف فيها فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص إتفاقيات السندات ، فــإذا كــان هناك خسارة قد تم تحميلها على الأرباح المحتجزة قد تتمثل أدلة الإثبات الضرورية لتحديد قيمة الخسارة فى عدد هام من المستندات المؤيدة .

وهناك إعتبار أخر هام عند مراجعة الأرباح المحتجزة يتمثل فى تقييم ما إذا كــان هــناك عملــيات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها ، فإذا تم الإعــلان عــن توزيعات للأسهم مثلاً فإنه يجب رسملة القيمة السوقية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفاً مديناً وأسهم رأس المال طرفاً دائناً ، وبالمــثل إذا تم تضمين قيود على الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية يجب أن

يقــوم المــراجع بتقييم ما إذا كان لا يزال أمرا ضروريا أن توجد القيود في تاريخ إعداد القوائم المالية .

ويتمــثل الإهتمام الرئيسي أيضا للمراجع في تحديد ما إذا كانت الأرباح المحــتجزة قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية على نحو دقيق في مــدى وجــود أية قيود على سداد التوزيعات ، حيث يتعين الإفصاح عن تلك القــيود (طبقا لما يدرج بإتفاقيات القروض) في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الفصل الخامس عشر

مراجعة الأرصدة النقدية والاستثمارات

الفصل الخامس عشر

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارت

Auditing Cash Balances and Investments

مقدمة

يهـتم هـذا الفصـل بدراسـة الجانـب التطبيقـي لمراجعة الأرصدة النقدية والاستثمارات ، وتحقيقا لذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :

15/1 الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية .

15/2 علاقة النقدية وأثرها على دورات العمليات .

15/3 إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية .

15/4 الإجراءات التحليلية لحساب النقدية .

15/5 إختبارات أرصدة حسابات النقدية .

15/6 إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش .

15/7 تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية .

15/8 طبيعة مراجعة الإستثمارات في الأوراق المالية .

15/9 إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات .

15/10 إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (95) – قائمة التدفقات النقدية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (115) – المحاسبة عن إستثمارات معينة فى الأوراق المالية الخاصة بالقروض أو حقوق الملكية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (312) – مخاطر المراجعة والأهمية النسبية فى المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (316) – دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (319) – دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (326) – أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (329) – الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (330) – عملية المصادقات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (332) – مراجعة الإستثمارات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (339) – توثيق عملية المراجعة .

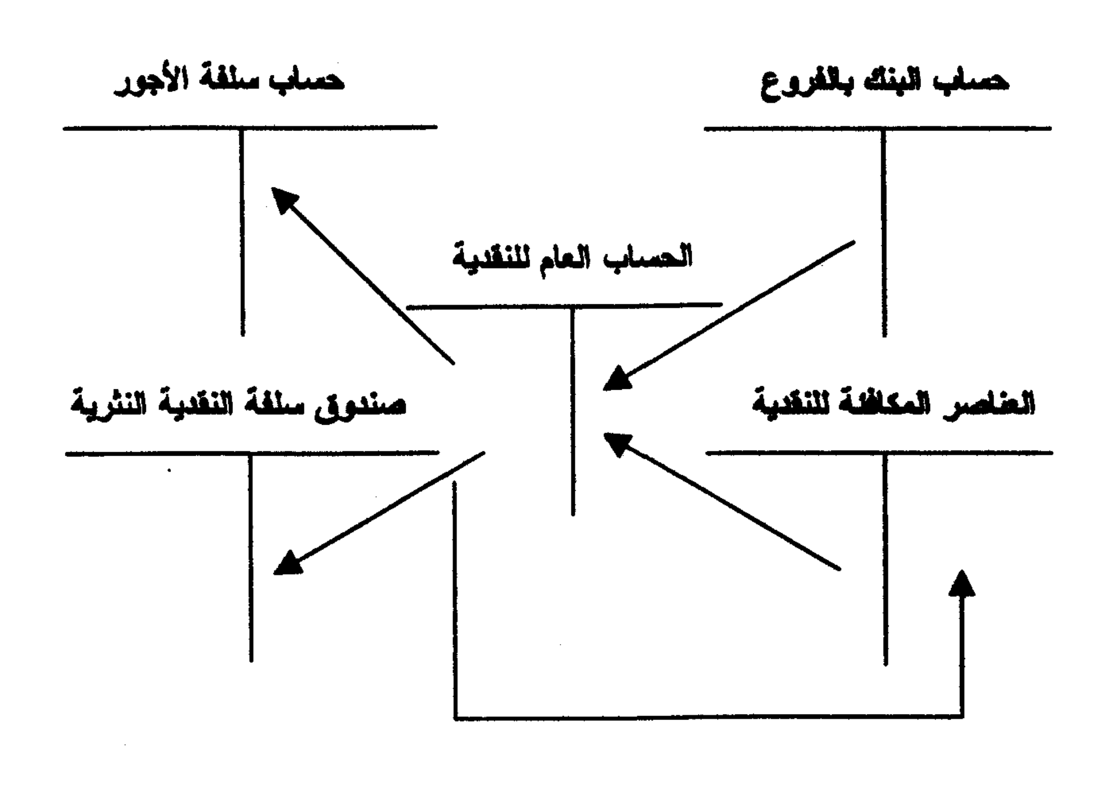
15/1 الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية

The Major Types of Cash Accounts and Its Relationship with Transactions Cycles

تعتـــبر مراجعة الأرصدة النقدية هى الجانب الأخير فى عملية المراجعة حيث تعتمد أدلة الإثبات المرتبطة بالأرصدة النقدية على نتائج الإختبارات الأخرى فـــى كافـــة دورات العمليات المالية ، ويختلف منهج المراجعة حسب الأنواع المخـــتلفة مـــن حســـابات الـــنقدية ، ولعل أبرز أنواع حسابات النقدية والتى يوضحها الشكل رقم (15/1) ما يلى :-

الشكل رقم (15/1)

الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية



1- الحساب العام للنقدية General Cash Account

يعتبر الحساب العام للنقدية هو النقطة المحورية التى تمر بها عمليا كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية ، حيث عادة ما يتم إيداع كافة المتحصلات النقدية من دورة المبيعات والمتحصلات فى هذا الحساب ، كما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات من هذا الحساب ، بالإضافة لذلك فان كافة الإيداعات والمدفوعات المرتبطة بأى حسابات نقدية أخرى يتم إجرائها من خلال الحساب العام للنقدية .

2- حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account

تخصص معظم الشركات حساب منفصلا لسلفة البنك عند سداد أجور العاملين وذلك كوسيلة لزيادة الرقابة الداخلية على سداد الأجور . حيث عادة ما يتم الإحتفاظ برصيد ثابت فى حساب سلفة الأجور كأحد الحسابات المنفصلة فى البنك ، ويتم سحب شيك واحد على الحساب العام للنقدية لإيداع القيمة الإجمالية لصافى قيمة الأجور فى ذلك الحساب قبل أن يتم حلول كل فترة للسداد مباشرة ، وبذلك تتمثل الإيداعات فى ذلك الحساب فى الأجور التى سيتم دفعها فقط ، بينما تمثل الشيكات المدفوعة الى العاملين فى مدفوعات ذلك الحساب .

3- حساب البنك بفروع الشركة Branch Bank Account

فى حالة وجود شركة لها عديد من الفروع فى مواقع مختلفة ، عادة ما يتم تخصيص حساب بنك منفصل لكل فرع ، وفى معظم الشركات يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات الخاصة بكل فرع ، ويتم إرسال الزيادة فى النقدية دوريا الى الحساب العام للبنك فى المقر الرئيسى .

4- صندوق سلفة النقدية النثرية Imprest Petty Cash Fund

لا يمثل ذلك الحساب أحد حسابات البنك من الناحية الفعلية ، حيث أنه يشير الى حد بعيد الإيداع النقدى لتحقيق غرض خاص . فقد يتم إستخدامه فى عمليات المشتريات التى يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو سريع بدلا من إستخدام الشيكات ، وعادة ما تتسم قيم ذلك الحساب بالصغر الشديد ، وتتمثل المصروفات التى يتم دفعها عادة من ذلك الصندوق فى توريدات الأدوات المكتبية ذات القيمة الضئيلة على سبيل المثال .

5- العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents

قد يتم إستثمار الزيادة فى النقدية المتجمعة من خلال دورة التشغيل فى عناصر مكافئة للنقدية السائلة تتسم بأنها قصيرة الأجل ، وكأمثلة على ذلك كل من الودائع وشهادات الإيداع .

وعادة ما يتم إدراج العناصر المكافئة للنقدية التى تتسم بالأهمية النسبية فى القوائم المالية كجزء من حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل إستثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة الى قيمة معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة ولذلك يتم دمج ما فى حكم النقدية مع النقدية لأغراض العرض فى القوائم المالية وقد عرفت قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (95) – قائمة التدفقات النقدية ما فى حكم النقدية بأنها إستثمارات مالية قصيرة الأجل .

15/2 العلاقة بين النقدية ودورات العمليات المختلفة

Cash and the Effect of other Process Cycles

يتأثر حساب النقدية عموما بكافة دورات العمليات المالية فيما عدا دورة المخزون والمخازن ، وعموما فإن إيجاد علاقة بين حسابات النقدية ودورات العمليات الأخرى يؤدى إلى تحقيق وظيفتين هما :-

أ – توضيح أهمية الإختبارات المنفذة في دورات العمليات المالية المختلفة على مراجعة النقدية .

ب– المساعدة فى التوصل الى فهم أكثر عن التكامل بين دورات العمليات المختلفة .

ويوضح الشكل رقم (15/2) أهمية الحساب العام للنقدية بالبنك فى كافة عمليات المراجعة ، ويتميز قيمة التدفق النقدى من والى حساب النقدية العام بالتكرار الكبير مقارنة بأى حساب أخر بالقوائم المالية ، بالإضافة لذلك فان حساب النقدية هو أكثر الحسابات تعرضا للإختلاس عن باقى أنواع الأصول الأخرى.

وتجدر الإشارة الى أنه عند مراجعة حساب النقدية يتعين أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية الشركة محل المراجعة للرصيد بكشف حساب البنك ورصيد النقدية بالأستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التى حدثت خلال العام ، ولاشك أن التحقق من الهدف الأول أمرا سهلا نسبيا ، إلا أن التحقق من الهدف الثانى (مدى تسجيل العمليات المالية) يستغرق جانبا كبير من إجمالى وقت المراجعة ، على سبيل المثال قد نتج كل تحريف من التحريفات المحتملة بسبب السداد على نحو غير مناسب أو بسبب عدم تحصيل النقدية ولا يتم إكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك عادة .



شكل رقم (15/2)

العلاقات بين النقدية ودورات العمليات المالية المختلفة

دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع

أسهم رأس المال - العادية: رصيد أول المدة، إصدار الأسهم، رصيد آخر المدة | (1) إسترداد الأسهم

التوزيعات المستحقة: رصيد أول المدة، التوزيعات المعلن عنها، رصيد آخر المدة | سداد التوزيعات

أسهم رأس المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية للأسهم العادية: رصيد أول المدة، إصدار الأسهم، رصيد آخر المدة | (1) إسترداد الأسهم

(1) تخفيض النقدية

دورة المشتريات والمدفوعات النقدية

مشتريات المواد الخام

مردودات ومسموحات المشتريات

شراء الأصول

الدائنـــــــون

الخصم المكتسب

حسابات مراقبة المصروفات البيعية،الصناعية،والإدارية

دورة الأجور والموارد البشرية

المستحق من الأجور، المرتبات، العلاوات والعمولات: رصيد أول المدة، ما يخص العمل من مرتبات وعلاوات ..الخ، رصيد آخر المدة | السداد

العمل المباشر

ضرائب الدخل المستحقة وباقى الإستقطاعات الأخرى: رصيد أول المدة، إستقطاعات الأجور، رصيد آخر المدة | السداد

مصروف ضرائب الأجور

مصروف ضرائب الأجور المستحقة: رصيد أول المدة، مصروف ضرائب الأجور، رصيد آخر المدة | السداد

النقدية فى البنك: رصيد أول المدة، رصيد آخر المدة

دورة المبيعات والمتحصلات

اجمالى المبيعات: مبيعات نقدية، مبيعات أجلة

المدينـــــــون: رصيد أول المدة، المبيعات الآجلة، رصيد آخر المدة | النقدية المحصلة، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل

الخصم المسموح به

مردودات ومسموحات المبيعات

مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل: رصيد أول المدة، الديون المعدومة، رصيد آخر المدة | شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل

الديون المعدومة

طريق تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، إلا أنه يتم إكتشاف أنواع مختلفة أخرى من التحريفات كجزء من إختبارات تسوية البنك على سبيل المثال يمكن إكتشاف ما يلى :-

1- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التى لم يصرفها حتى إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية .
2- تحصـــيل الــنقدية فـــى تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالى مع تسجيلها كنقدية محصلة فى العام التالى .
3- الإيداع المسجل كنقدية محصلة قرب نهاية العام ، ويتم إيداعها بالبنك فى نفس الشهر،ويتم إدراجها فى تسوية البنك على أنها إيداعات بالطريقة.
4- ســداد أوراق الدفـــع الــتى تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر وسجلات العميل .

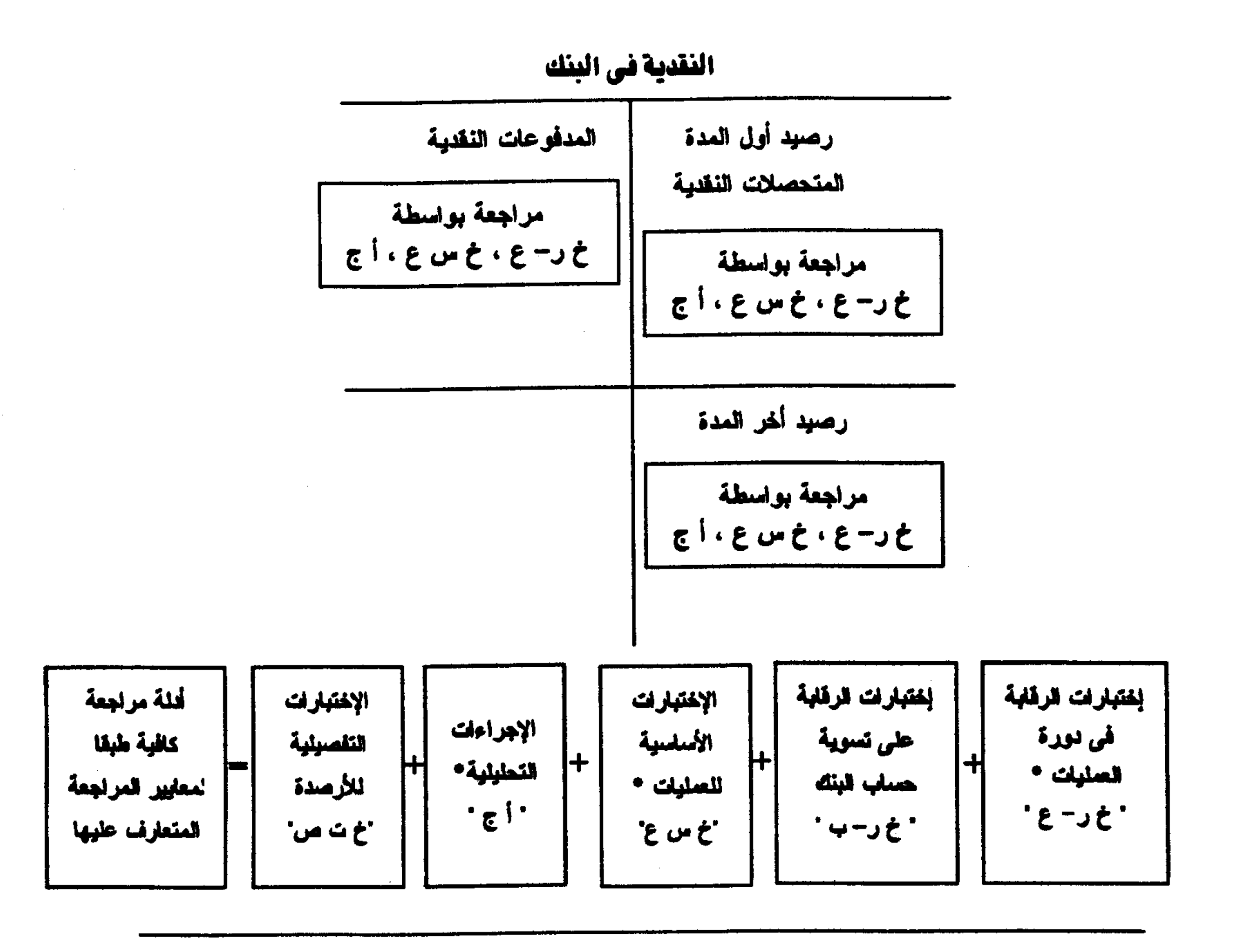
15/3 إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية

The Framework of Audit Tests and Controls of Cash Account

يهتم المراجع عند تجميع أدلة إثبات المراجعة الكافية والصالحة بخصوص الــنقدية بتحقــيق ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتى يقوم بإستخدامها فى كافة إختبارات تفاصيل الأرصدة . ولتحقيق ذلك يتم دراسة أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية ، كما يتم الإشارة الى أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة فى هذا الغرض بالإضافة الى تحديد إجراءات المراجعة المتبعة للتحقق من أرصدة النقدية فى أخر العام . يوضح الشكل رقم (15/3) أنواع إختبارات المراجعة التى تستخدم فى مراجعة حساب النقدية .

شكل رقم (15/3)

أنواع إختبارات المراجعة التى يتم إستخدامها فى مراجعة حساب النقدية



* يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة ، الإختبارات الأساسية للعمليات ، والإجراءات التحليليــة فــى دورات العملـيات الأربعة ، وتتمثل الإختبارات الرئيسية لرصيد النقدية فى أخر المدة فى الإختبارات التفصيلية للأرصدة .

وتنقســم أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية فى نهاية السنة الى مجموعتين رئيسيتين هما :-

1- الــرقابة علــى دورات العمليات التى تؤثر على تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية .

2- القيام بعمل تسوية مستقلة لحساب البنك .

وقد سبق مناقشة أساليب الرقابة على العمليات فى الفصول السابقة ، على ســبيل المثال تشمل الأنواع الرئيسية للرقابة فى دورة المشتريات والمدفوعات فى الفصل الملائم بين الواجبات بين من يقوم بالتوقيع على الشيكات وبين من المسئول على حسابات الدائنين ، أو توقيع الشيكات عن طريق شخص مرخص لــه بذلك ، وإستخدام شيكات سابقة الترقيم ، والرقابة الملائمة على الشيكات البيضــاء والمفقــودة ، والفحص الجيد للتوثيق المستندى المؤيد للشيكات قبل التوقيع عليها بالإضافة الى وجود تحقق داخلى ملائم .

ولاشــك أنــه إذا كانت الرقابة التى تؤثر على العمليات المرتبطة بالنقدية تتســم بالملائمة ، فإنه من الممكن تحقيق إختبارات المراجع على تسوية البنك فــى نهاية العام . ويجب أن يتم إجراء تسوية حساب البنك شهريا عن طريق شــخص مســتقل عــن من يقومون بتسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية لتحقــيق رقابة على رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية لأرصدة النقدية . وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك ما يلى :-

1- مقارنــة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة .

2- فحص التوقيع والتظهير والإلغاء بالشيكات الملغاة .

3- مقارنـــة الودائـــع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسجلة لتحديد التاريخ واسم العميل والقيمة النقدية .

4- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة.

5- تســوية كافــة العناصـــر التي تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالسجلات ورصيد البنك والتحقق من ملائمة تلك الفروق .

6- تســوية الإجماليات المدينة والدائنة بكشف البنك مع يومية المدفوعات والمتحصلات النقدية .

7- فحـــص مـــدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنك فى نهاية الشهر ومدى تسجيلها على نحو مناسب .

8- متابعة الشيكات التى لم يتم صرفها .

وترتـــبط الإجـــراءات الأربعة لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، أما الإجراءات الخمس الأخرى فترتبط بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفترى ورصيد الحساب بالبنك .

15/4 الإجراءات التحليلية لحسابات النقدية

Analytical Procedures for Cash

بصفة عامة يتم التحقق من تسوية حساب البنك فى نهاية العام ومطابقتها مع رصيد البنك بسجلات الشركة على أساس 100% من كافة العناصر محل التســوية ، ولذلـــك يعتبر إختبار مدى منطقية الرصيد النقدى أمرا أقل أهمية مقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى .

يهـــدف المـــراجعون مـــن إستخدام الإجراءات التحليلية الى كشف وجود تحريفات محتملة فى النقدية ويقوم المراجعون عادة بمقارنة رصيد أخر المدة

فـــى تســـوية حساب البنك ، والودائع بالطريقة والشيكات التى لم يتم صرفها وبـــاقى عناصر التسوية الأخرى مع ما يقابلها فى التسوية التى تم تنفيذها فى السـنة الســابقة . وبالمـثل عادة ما يقارن المراجعون رصيد النقدية فى أخر الفترة مع أرصدة الشهور السابقة .

فبســبب الطبيعة المتبقية لحساب النقدية ، فإنها ليس لها علاقة قابلة للتنبؤ بها مع الحسابات الأخرى للقوائم المالية ، وكنتيجة لذلك فإن إستخدام المراجع الإجراءات التحليلية لمراجعة النقدية تعتبر أمرا محدودا مثل إجراء المقارنات مـــع أرصدة النقدية فى السنوات السابقة أو الأرصدة المقدرة بالموازنة ، ويتم مواجهة ذلك الإستخدام المحدود للإجراءات التحليلية عادة عن طريق :-

1- الإختــبارات المكـــثفة للإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ، أو الإختبارات الأساسية للعمليات سواء المتحصلات النقدية أو المدفوعات النقدية .

2- الإختبارات المكثفة لمذكرات تسوية البنوك بالمنشأة .

15/5 إختبارات أرصدة حسابات النقدية Tests of Cash Balances

يجب أن يتوسع المراجع فى الإجراءات التى يقوم بها عند مراجعة النقدية فـــى نهاية السنة لتحديد مدى إحتمال وجود غش **Fraud** لاسيما فى ظل عدم وجـــود كفايـــة نظـــم الرقابة الداخلية (عدم وجود فصل ملائم للواجبات فى التعامل بين النقدية وتسجيل العمليات للنقدية فى دفاتر اليومية) .

وتتمـــثل نقطـــة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام فى الحصول على تســـوية حساب البنك من العميل حتى يتم إدراجه فى أوراق عمل المراجع، يوضح الشـــكل رقـــم (15/4) تسوية حساب البنك بعد إجراء التعديلات ، كما تم فى أسفل الشكل حيث ابراز الرصيد الذى تم تعديله فى الأستاذ العام ضمن ورقة العمل.

شكل رقم (15/4)

ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

شركة السلام	الجدول :	التاريخ
تسوية حساب البنك	أعد بواسطة :	2003/1/15
2002/12/31	صدق عليه بواسطة :	2003/1/20

رقم الحساب ..... – الحساب العام ، بنك قناة السويس

الرصيد بالبنك :		109713	أ - 1/2
يضاف			
12/30		10017	
12/31		11100	
		21117	
يطرح			
شيكات لم يتم صرفها			
7993	12/16		3068
8007	12/16		9763
8012	12/24		11916
8012	12/23		14717
8029	12/24		37998
8038	12/30		10000
عناصر التسوية الأخرى : خطأ البنك			81000
الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العلم دائنا بالخطأ بواسطة البنك			40000
الرصيد فى البنك ، بعد التعديل			21000
الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات			60000
التعديلات :			
مقابل خدمة البنك غير المسجل		1000	
الشيكات التى ردها البنك لعدم كفاية الرصيد، لم يتم تحصيلها من العملاء		4000	
		(5000)	
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل		55000	

كمـا يوضـح الجدول رقم (15/5) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختـبارات التفصـيلية للأرصـدة الشائعة ، ويلاحظ أنه قد تم دمج وجود الـنقدية المسـجلة فـى حسـاب البنك والدقة وإدراج النقدية الموجودة فعلا (الإكـتمال) فى ذلك الجدول لوجود علاقة قوية بينهما عند مراجعة النقدية فى نهاية العام . وتعتبر تلك الأهداف الثلاثة هى الأكثر أهمية عند مراجعة النقدية.

بالإضـافة لذلك فإن هناك ثلاثة إجراءات إضافية (بجانب تسوية حساب البنك) يعتمد المراجع عليها عند مراجعة النقدية فى نهاية العام هى :-

1- إستلام مصادقة البنك .

2- إستلام كشف البنك الفاصل .

3- إختبارات مطابقة البنك .

1- إستلام مصادقة البنك Receipt of Bank Confirmation

يعتـبر الحصول على مصادقة مباشرة من البنك الذى يتعامل مع العميل أمـرا ضروريا فى كل عملية مراجعة ، فإذا لم يستجب البنك لطلب المصادقة يجب أن يرسل المراجع طلبا ثانيا للمصادقة ، يقدم الشكل رقم (15/6) نموذج قياسى للمصادقة مع البنك أقرها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

ويشـار الى ذلك النموذج القياسى لمصادقة معلومات رصيد الحساب مع المؤسسات المالية عموما ، وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة عن مجرد التحقق من الرصيد النقدى الفعلى ، لأنه من الطبيعى أن يصـادق البـنك على معلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية فى نفس النموذج .

الجدول رقم (15/5)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لحساب النقدية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- تم جمع النقدية فى البنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التى لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك . - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التى تخص كافة عناصر التسوية . - تتبع الرصيد الدفترى بالتسوية الى الأستاذ العام .	- يتم تنفيذ هذه الإختبارات بالكامل على تسوية البنك ، بدون الرجوع الى المستندات أو أية دفاتر أخرى عدا الأستاذ العام .
- النقدية فى البنك كما هى مدرجة بالتسوية موجود فعلا (الوجود) . - النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الإكتمال) . - تم تسجيل النقدية بالبنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو دقيق (الدقة) .	- إستلام وإختبار تسوية البنك . - إستلام وإختبار الفاصل الزمنى لكشف البنك . - إختبارات تسوية البنك . - إختبارات موسعة لتسوية البنك . - دليل إثبات النقدية . - إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك .	- تتمثل هذه الأهداف فى الأهداف الأكثر أهمية للنقدية فى البنك . ويتم تجميع الإجراءات معا لإعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق . ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط فى حالة ضعف الرقابة الداخلية .
- تم تسجيل العمليات المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية فى الفترة الملائمة (الفاصل الزمنى) .	المتحصلات النقدية : - عد النقدية الموجودة فعلا فى أول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية المتحصلات النقدية . - تتبع الإيداعات المرسلة للبنك الى كشف البنك بالفترة التالية (كشف الفاصل الزمنى للبنك) .	- عندما يتم إدراج النقدية المحصلة التى تم إستلامها بعد نهاية العام فى دفتر اليومية ، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ما هو موجود فعلا . ويطلق على ذلك التوسع فى الإمتلاك بيومية المتحصلات النقدية. ويؤدى التوسع فى الممتلكات فى يومية المدفوعات

	المدفوعات النقدية : - تسجيل رقم أخر شيك تم إستخدامه فى أخر يوم بالعام وإجراء تتبع تالى للشيكات التى لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية . - تتبع الشيكات التى لم يتم صرفها الى كشف البنك بالفترة التالية .	النقدية الى تخفيض الدائنين وعادة ما يتم زيادة نسبة التداول . - يتطلب تنفيذ الإجراء الأول فى إختبارات الفاصل الزمنى بكل من المتحصلات والمدفوعات وجود المراجع فى مقر شركة العميل فى نهاية اليوم الأخير من العام .
- تم عرض النقدية فى البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص محاضر الإجتماعات ، إتفاقات القروض والحصول على معلومات عن القيود على إستخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك . - فحص القوائم المالية للتأكد من أن : (أ) حسابات الإدخار ذات الأهمية النسبية وشهادات الإيداع قد تم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية فى البنك . (ب) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التى يتم إستخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم . (جـ) إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن الإلتزامات المتداولة .	- من أمثلة القيود على إستخدام النقدية أن يتم إيداع النقدية لدى أمين إستثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضرائب على الإيرادات للرهن العقارى . ويتمثل الرصيد المكافئ فى إتفاق العميل مع البنك على الإحتفاظ بحد أدنى بالحساب الجارى .

الشكل رقم (15/6)

النموذج القياسي للمصادقة للحصول على معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية

اسم وعنوان المنشأة المالية ... شركة ....

اسم العميل ...

قمنا بابلاغ المحاسب الخاص بنا المعلومات التالية فى نهاية العام فى 31 ديسمبر 2002 بشأن الإيداعات وأرصدة القروض . من فضلك المصادقة على دقة المعلومات ، وتوضيح أية إستثناءات على المعلومات التى تم إبلاغها . إذا لم تكن الأرصدة بالبنك ، برجاء إستكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد فى المساحة المناسبة بأسفل *.

وعلى الرغم من أننا لا نطلب أو لا نتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلى شامل للدفاتر لديكم، إذا توافر لديكم خلال إستكمال هذا النموذج للمصادقة معلومات إضافية عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا ، برجاء إدراج هذه المعلومات أسفل النموذج.برجاء إستخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج الى المحاسب الخاص بنا مباشرة.

1- عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه ، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية :

اسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد *
الحساب العام		لا يوجد	100000
حساب الأجور		لا يوجد	5000

2- يوجد إلتزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كما يلى :

اسم الحساب/الوصف	الرصيد *	تاريخ الإستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذى سيتم دفع الفائدة فيه	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	40000	2003/1/5	%15	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	80000	2003/1/8	%16	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	50000	2003/1/12	%17	غير قابل للتطبيق	الإتفاق

______________ ا يناير 2003

(التوقيع المرخص به لدى العميل) (التاريخ)

تتفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا . وعلى الرغم من أننا لم نقم بإجراء بحث شامل وتفصيلى لسجلاتنا ، لا يوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض . فيما عدا المذكور أدناه .

______________ 15 يناير 2003

(التوقيع المرخص به لدى العميل) (التاريخ)

الرئيس

(الموقع)

الإستثناءات و / أو التعليقات
لا يوجد

من فضلك رد هذا النموذج الى المحاسب الخاص بنا

منشأة المحاسبة	العنوان

* عادة تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمد إذا لم تكن متاحة فى وقت إعداد النموذج تم الموافقة على هذا النموذج عام 1990 من قبل كل من جمعية رجال البنوك الأمريكية ، المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، ومعهد الإدارة البنكية .

ولا يعـد البـنك مسئولاً عن اجراء بحث فى الدفاتر الخاصة به للتعرف على الأرصدة البنكية الخاصة بالقروص بأكثر من القدر المذكور فى النموذج المقدم من العميل الذى يقوم بمراجعه القوائم المالية من قبل مكتب المراجعة . وتلـزم الجملـة المدرجة بالنموذج قرب نهايته البنوك بإبلاغ مكتب المحاسبة القـانونى بأية قروض لم يتم ادراجها بالمصادقة عندما يتوافر للبنك علم بها ، ويتمثل الهدف من تلك المسئولية المحدودة فى مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الإكتمال للأرصدة البنكية التى لم يتم تسجيلها والقروض التى تم الحصول عليها من البنك بطريق اخر

وبعد أن يتم إستلام مصادقة البنك يجب تتبع المراجع الرصيد فى حساب البـنك الذى تم مصادقته بواسطة البنك الى القيمة المدرجة فى تسوية حساب البنك .

2- إستلام كشف البنك الفاصل Receipt of Ct off Bank Statement

يمثل ذلك الكشف الفاصل كشفاً للبنك يعد فى فترة محددة ، ويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات ملغاة وإيصالات إيداع مزدوجة وباقى المستندات الأخـرى الـتى يـتم إدراجها فى كشوف البنك ، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك الى مكتب المحاسبة القانونى .

ويتمثل الغرض من ذلك الكشف فى التحقق من العناصر التى تم تسويتها فى تسوية حساب البنك فى نهاية العام لدى العميل من خلال أدلة الإثبات التى يـتعذر الحصـول علـيها لدى العميل ، ولذلك يطلب المراجع من العميل أن يخاطب البنك ليرسل للمراجع كشفاً فى عضوية فترة تتراوح ما بين 7 الى 10 أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى

وقــد يستخدم المراجع كشف حساب البنك بالفترة التالية كدليل إثبات فى حالة عدم إستلام الكشف الفاصل مباشرة من البنك وذلك بغرض إختبار ما إذا كان العاملين لدى العميل قد قاموا بإغفال أو إضافة أو تعديل أى من المستندات المصاحبة للكشف ، ولذلك فهو يمثل إختبار لإرتكاب التحريفات المتعمدة .

3- إختبارات تسوية حساب البنك Tests of the Bank Reconciliation

يتمــثل الهــدف من تلك الإختبارات فى التحقق مما إذا كان رصيد البنك المسجل لدى العميل يتساوى مع نفس قيمة النقدية الفعلية للبنك عدا الإيداعات المرسلة الى البنك ، والشيكات التى لم يتم صرفها وباقى عناصر التسوية .

وعــند إختبار التسوية يوفر كشف البنك الفاصل معلومات يتم من خلالها تنفيذ الإختبارات ، وعادة ما يوجد عدد من الإجراءات الرئيسية هى :-

1- التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل .

2- تتبع الرصيد فى الكشف الفترى أو مصادقة البنك الى الرصيد الخاص بالبنك فى تسوية حساب البنك ، ولا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الإتفاق.

3- تتبع الشيكات المدرجة فى كشف البنك الفاصل الى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك والى يومية المدفوعات النقدية .

4- فحــص كافة الشيكات المؤثرة المدرجة فى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتى وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك.

5- تتــبع الإيداعات المرسلة للبنك الى كشف البنك للفترة التالية ، ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التى لم يتم إيداعها بالبنك فى نهاية العام الى كشف البنك الفترى للتأكد من أنه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل .

6- المحاســبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى فى كشف البنك وتسوية حســاب البــنك ، وتشمل تلك العناصر مقابل خدمات البنك ، أخطاء وتصــحيحات البنك ، والإشعارات غير المسجلة عن العمليات المالية المتعلقة بالجانب المدين أو الدائن لحساب البنك عن طريق البنك .

15/6 إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش

Fraud-Oriented Procedures

من الضرورى أن يقوم المراجعون بتوسيع إجراءات المراجعة على نحو متكرر والذين يقومون بتنفيذها فى نهاية العام بهدف إجراء إختبار مكثف لمدى إمكانية إحتمال وجود غش وبالذات فى حالة وجود قصور فى نظم الرقابة الداخلية. حيــث يقــع على المراجعين مسئولية بذل جهد مناسب لإكتشاف الغش عندما يوجد سبب يدفعهم للإعتقاد بوجوده . وهناك عدة إجراءات لإكتشاف الغش هى :-

1- توسيع إختبارات تسوية حساب البنك .

2- إيجاد دليل إثبات للنقدية .

3- إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك .

1- توسيع إختبارات تسوية حساب البنك

Extended Tests of the Bank Reconciliation

عــندما يعــتقد المــراجع أن تسوية حساب البنك فى أخر العام يوجد بها تحريف متعمد ، يكون من الملائم أن يتم توسيع إختبارات تسوية حساب البنك فــى أخر العام . ويتمثل الغرض من توسيع ذلك الإختبار فى التحقق مما إذا كانت العمليات المالية المتضمنة فى دفاتر اليومية بالشهر الأخير قد تم إدراجها أو إســتبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح بالإضافة الى التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح .

وبإفتراض أن هناك مواطن ضعف رئيسية فى نظام الرقابة الداخلية وأن السنة المالية تنتهى فى 31 ديسمبر ، فإن المدخل الشائع يتمثل فى بدء تسوية البنك في شهر نوفمبر ومقارنة كافة عناصر التسوية مع الشيكات الملغاة وباقى المستندات الأخرى فى كشف البنك لشهر ديسمبر . بالإضافة لذلك يجب مقارنة كافة الشيكات الملغاة الباقية وإيصالات الإيداع فى كشف البنك لشهر ديسمبر مع دفاتر يومية المتحصلات والمدفوعات النقدية لشهر ديسمبر ، ويجب إدراج كافة العناصر التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر وفى دفاتر اليومية لشهر ديسمبر الخاصة بالمدفوعات والمتحصلات النقدية فى تسوية حساب البنك لدى العميل فى 31 ديسمبر ، وبالمثل يجب أن تتمثل كافة عناصر التسوية فى تسوية حساب البنك فى 31 ديسمبر فى العناصر التى يتم صرفها وإضافتها من قبل البنك بعد والمدرجة فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر ودفاتر اليومية لشهر ديسمبر .

وبالإضافة الى تلك الإختبارات يتعين على المراجع أن ينفذ إجراءات بالفترة التى تلى نهاية العام عن طريق إستخدام كشف البنك الفترى .

2- التحقق من أدلة النقدية Proof of Cash

أحياناً يقوم المراجع بالتحقق من النقدية عندما توجد مواطن ضعف رئيسية فى الرقابة الداخلية على النقدية ، حيث يشمل التحقق من النقدية على ما يلى :

1- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى بداية فترة التحقق من النقدية .

2- تسوية المتحصلات النقدية التى تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محدودة .

3- تسوية الشيكات الملغاة التى تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محدودة .

4- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى نهاية فترة التحقق من النقدية .

ويشار الى تلك الصيغة للتحقق من النقدية بنموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة **Four - Column Proof of Cash** ، حيث يتم إستخدام عمود لكل نوع من المعلومات السابقة ، ويمكن التوصل الى التحقق من النقدية فى كل فترة من الشهور أو أكثر ، وإجمالى العام أو الشهر الأخير من العام . يوضح الشكل رقم (15/7) كيفية التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لفترة من الشهور ، حيث يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كان :-

1- أن كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها .

2- أن كافة الإيداعات فى البنك قد تم تسجيلها فى الدفاتر المحاسبية .

3- أن كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك .

4- أن كافة القيم التى تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها .

وعندما يقوم المراجع بإجراءات التحقق من النقدية فانه يدمج كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة معاً .

ويعد التحقق من النقدية أسلوبا ممتازاً لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة فى حساب البنك وفى تسوية حساب البنك ، ومع ذلك يجب أن يعلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لا يعد أسلوبا فعالاً لإكتشاف القيم المسجلة على نحو غير ملائم ، والشيكات التى تنطوى على غش أو أية تحريفات أخرى ، وبالمثل قد يكون التحقق من المتحصلات النقدية أسلوباً مفيداً فى كشف سرقة المتحصلات النقدية أو للتعرف على مدى وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها على نحو غير ملائم

الشكل رقم (15/7)

التحقق الفترى من النقدية

شركة ....

التحقق الفترى من النقدية	جدول :	التاريخ
2002/12/31	أعد بواسطة : أحمد أمين	2002/8/15
	صدق عليه بواسطة : محمد إبراهيم	2002/8/20

الحساب .... : الحساب العام

	2002/5/31	المتحصلات	المدفوعات	2002/6/30
الرصيد فى البنك (1)	121782.12	627895.2	631111.96	118565.36
الإيداعات المرسلة للبنك :				
6/31 (2)				
7/30 (2)	21720	(21720)		
		16592.36		16592.36
الشيكات التى لم يتم صرفها :				
6/31 (3)				
7/30 (3)	36396.5		(36396.5)	
			14800.1	(14800.1)
- الشيكات التى لا رصيد لها : (4)		(4560)	(4560)	
يسمح بأثر المدفوعات النقدية المسجلة كعنصر دائن فى يومية المتحصلات النقدية				
		8500	8500	
	107105.62	626707.56	613455.56	120357.62
الرصيد بالدفاتر ، قبل التعديل	107105.62	626707.56	614957.04	118856.14
إشعارات البنك المدينة (5)			120	(120)
شيكات الأجور التى تم تسجيلها خطأ فى يومية المدفوعات العامة (6)			1621.48	1621.48
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل	107105.62	626707.56	613455.56	120357.62

(1) فى تاريخ 2002/6/30 بكشف البنك .

(2) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، يتم التتبع الى كشوف البنك التالية .

(3) توجد أدناه قائمة بالشيكات التى لم يتم صرفها ، يتم فحص الشيكات الملغاة .

(4) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، تم إيداع كافة مبالغ الشيكات التى لا رصيد لها وصرفت فى 2002/7/15.

(5) إيجار خزائن الأمان ، التتبع الى التسجيل عن طريق قيد اليومية ، ثم طلب قائمة بمحتويات خزائن الأمان .

(6) التتبع لقيد اليومية الذى تم فيه تصحيح الخطأ .

3- إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك Tests of Kiting

أحيانا ما يقوم المختلسون **Embezzlers** بتغطية إختلاس النقدية عن طريق إتباع سياسة التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك ، وهى تتمثل فى تحويل الأموال من بنك الى أخر مع تسجيل العمليات المالية على نحو غير ملائم ، وعند إقتراب تاريخ إعداد قائمة المركز المالى يتم سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه مباشرة فى حساب بنك أخر كرصيد دائن قبل نهاية الفترة المحاسبية ، وحتى يمكن القيام بذلك التحويل يتبع المختلس الحذر للتأكد من أن الشيك قد تم إيداعه فى تاريخ مناظر بشكل كافى حتى لا يقوم البنك الأول بصرفه إلا مع إنتهاء الفترة المالية ، فإذا لم يتم تسجيل التحويل البنكى إلا بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ، يتم تحويل قيمة التحويل كأصل لدى البنكين .

ويتمثل المدخل المفيد فى إكتشاف التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك وأيضاً إكتشاف الأخطاء غير المتعمدة فى تسجيل التحويلات البنكية فى إعداد قائمة بكافة التحويلات البنكية التى تمت فى الأيام القليلة السابقة والتالية لتاريخ إعداد القوائم المالية ، وفى تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية للتعرف على مدى تسجيلها على نحو ملائم . يوضح الشكل رقم (15/8) نموذجاً على جدول التحويل البنكى .

وهناك عدة أمور يجب مراجعتها فى ذلك الجدول هى :-

1- التحقق من دقة المعلومات فى جدول التحويل البنكى .

2- يجب تسجيل التحويلات فى البنك المحول منه والبنك المحول اليه .

3- يجب أن يقع تاريخ تسجيل المدفوعات والمتحصلات الخاصة بكل عملية تحويل داخل نفس السنة المالية .

4- يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المدفوعات المذكورة فى جدول التحويل البنكى فى أو من تسويات حسابات البنوك فى نهاية العام كشيكات لم يتم صرفها بشكل صحيح .

5- يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المتحصلات المذكورة فى الجدول فى أو من تسويات حسابات البنوك فى نهاية العام كإيداعات مرسلة للبنك.

ورغماً عن أن إختبارات المراجعة الخاصة بالتحويلات البنكية تتعلق عادة بالغش ، فإنه يتم عادة تنفيذها فى عمليات المراجعة التى يوجد بها تحويلات بنكية كثيرة بغض النظر عن هيكل الرقابة الداخلية ، فعندما توجد تحويلات عديدة داخل الشركة سيكون من الصعب التأكد من أنه قد تم معالجة كل منها بشكل صحيح ما لم يتم إعداد جدول للتحويلات التى حدثت قرب نهاية العام مع تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية وكشوف البنك .

15/7 تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية

Designing and Performing Audit Tests for Petty Cash

يعتبر حساب النقدية النثرية متفرداً لأنه يوجد بإستمرار قيمة نقدية لاتتسم بالأهمية النسبية ، ويتم التحقق من ذلك الحساب عادة لإحتمال وقوع إختلاس به ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتى مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به .

وفيما يلى أساليب الرقابة الداخلية على النقدية النثرية وإختبارات المراجعة على النقدية النثرية .

شكل رقم (15/8)

ورقة العمل للتمويل البنكى

شركة ....

جدول التحويلات البنكية

31 ديسمبر 2002

		التاريخ
جدول		
أعد بواسطة :		2003/1/10
صدق عليه بواسطة :		2003/1/15

رقم	المدفوعات				المتحصلات		
الشيك (1)	البنك (2)	القيمة (3)	تاريخ التسجيل فى الدفاتر (4)	تاريخ السداد بواسطة البنك (5)	البنك (6)	تاريخ التسجيل فى الدفاتر (7)	تاريخ الإستلام لدى البنك (8)
		√ 20000	⊗ 2002/12/26	2002/12/29		☑ 2002/12/29	Ø 2002/12/29
		√ 15000	⊻ 2002/12/28	2003/1/3		☑ 2002/12/30	Ø 2002/12/31
		√ 10000	⊻ 2002/12/31	2003/1/5		☑ 2002/12/31	Ⓓ 2003/1/2
		√ 21000	⊗ 2003/1/3	2003/1/6		☑ 2003/1/5	Ø 2003/1/5

- √ التتبع الى يومية المدفوعات النقدية
- ☑ التتبع الى يومية المتحصلات النقدية
- ⊻ تم إدراج الشيك فى تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .
- ⊗ لم يتم إدراج الشيك فى تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .
- Ⓓ تم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة الى البنك .
  التتبع الى كشف البنك
- Ø لم يتم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة الى البنك

أ- الرقابة الداخلية على النقدية النثرية Controls of Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية على النقدية النثرية فى الآتى: (1) إستخدام صندوق للسلفة Imprest Fund يعهد به فرد واحد ليكون مسئولاً عنه، (2) لايجب أن تدمج صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى ، (3) يجب أن يتم فصل الصندوق عن كافة الأنشطة الأخرى ، (4) كما يجب أيضاً أن توجد حدود على قيمة أية مدفوعات من النقدية النثرية على القيمة الإجمالية للصندوق، (5) يجب أن يتم تحديد نوع الإنفاق الذى يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح فى سياسة الشركة .

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة ما يلى :-

- وجود موافقة من أحد أعضاء مجلس الإدارة المسئولين على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية .
- يجب أن يتساوى إجمالى النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق ، بالإضافة الى نماذج النقدية النثرية التى لم يتم إستعاضتها مرة أخرى والتى تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام .
- يجب أن يتم إجراء جرد مفاجئ دورياً والقيام بمطابقة مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلى أو أى عضو من أعضاء مجلس الإدارة المسئولين .

وعندما يتجه رصيد النقدية النثرية الى الإنخفاض يجب أن يتم كتابة شيك للمسئول عن النقدية النثرية ويدرج ضمن حساب النقدية العام لإستعاضة النقدية النثرية ، ويجب أن تتساوى قيمة الشيك مع المستندات سابقة الترقيم التى يتم تقديمها كأدلة على حدوث التقنيات الفعلية .

ب- إختبارات مراجعة النقدية النثرية Audit Tests for Petty Cash

عند التحقق من النقدية النثرية يجب أن يركز المراجع على إختبارات الرقابة على العمليات النقدية النثرية بدلاً من رصيد أخر المدة لذلك الحساب ، وحتى إذا كانت القيمة النقدية فى صندوق النقدية النثرية تتسم بالإنخفاض ، فإنه يوجد إحتمال لحدوث عملية مالية غير ملائمة إذا كان يتم الإستعاضة بالصندوق على نحو متكرر .

ويتمثل الجانب الأهم عند إختيار النقدية النثرية فى قيام المراجع بتحديد إجراءات العميل الخاصة بالتعامل مع الصندوق عن طريق المناقشة مع المسئول عن الصندوق عن أساليب الرقابة الداخلية وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية ، ويجب التعرف على أوجه القصور بنظم الرقابة ، ويتم ذلك عادة عن طريق إستخدام كل من خريطة التدفق النقدى وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية حتى يمكن التوثيق فى عمليات المراجعة التالية .

وتتوقف كل من إختبارات الراقبة والإختبارات الأساسية للعمليات على عدد وحجم مرات إستعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لمخاطر الرقابة ، ويتمثل الإجراء المتعارف عليه عند إختيار المراجع للنقدية النثرية فى الآتى :

- جرد رصيد النقدية النثرية .

- تنفيذ الإختبارات التفصيلية على عملية مالية أو إثنين من عمليات الإستعاضة .
- جمع مستندات النقدية النثرية المؤيدة لقيم الإستعاضة .
- المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية .
- فحص التوثيق المرفق للتعرف على منطقيته ، والذى قد يشتمل على شرائط تسجيل النقدية والفواتير والإيصالات .
- يجب أن يتم إجراء جرد فى نهاية العام إذا ما كان رصيدها يتسم بالأهمية النسبية .
- يجب فحص النفقات التى لم يتم إستعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية .

15/8 طبيعة مراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية

The Nature Auditing of Investments in Securities

غالباً ما تقوم منشآت الأعمال بالإستثمار فى أوراق مالية فى منشآت أخرى . (تعرف الورقة المالية بأنها حصة أو مساهمة فى ملكية أو منشأة مصدرها أو تعهد من جانب مصدرها) قد تتضمن مثل تلك الإستثمارات أوراق حقوق الملكية على سبيل المثال الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، أو قد تتضمن إستثمارات فى أوراق القروض على سبيل المثال أوراق الدفع والسندات ، وقد تكون إستثمارات مختلطة على سبيل المثال السندات والأسهم القابلة للتحويل . وهناك جدل دائم حول المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديون وحقوق الملكية وما إذا كان يجب التقرير عنها على أساس قيمتها العادلة . حيث تضم المشاكل المحاسبية قضايا القياس والإعتراف والإفصاح عن تلك الإستثمارات .

تتأثر المحاسبة عن تلك الأدوات بعوامل على سبيل المثال النسبة المئوية لحق الإستثمار فى المنشأة الأخرى ، درجة التأثير التى يتم ممارستها على المنشأة ، تبويب الإستثمار كأصل متداول أو غير متداول بالإضافة الى العديد من العوامل الأخرى ، على سبيل المثال فإن قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (115) بعنوان المحاسبة عن إستثمارات معينة فى أوراق القروض وحقوق الملكية **Accounting for Certain Investment in Debt and Equity Securities** . توفر إرشاد تفصيلى عن كيفية المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق مالية تتعلق بالقروض أو حقوق الملكية .

ولا تختلف دراسة المراجع للإستثمارات عن أى حساب أخر بالقوائم المالية . حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن القيم الموضحة فى الميزانية والخاصة بالأنواع العديدة للإستثمارات لم يتم تحريفها جوهرياً ، ويتضمن ذلك الإعتراف الصحيح بدخل الفائدة والتوزيعات والتغيرات فى القيمة التى يجب أن يتم تضمينها فى القوائم المالية .

يتباين مدخل المراجع عند مراجعة الإستثمارات إعتماداً على حجم الإستثمار وقيمة نشاط الإستثمار ، فبالنسبة لأى منشأة لديها محفظة إستثمار ضخمة **Large Investment Portfolio** من المحتمل أن يتبع إستراتيجية إعتماد **Reliance Strategy** من خلالها يتم تقييم إجراء الرقابة الداخلية رسمياً وفى ضوئها يتم أداء إختبارات للإلتزام بنظم الرقابة من أجل تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى ، ومع ذلك ففى الغالبية العظمى من المنشأة لتحقيق مزيد من الكفاءة فى عملية المراجعة يقوم المراجع بإتباع إستراتيجية التحقق الأساسية وأداء المراجعة التفصيلية للإستثمارات فى الأوراق المالية عند نهاية العام .

15/9 إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات

Controls Tests for Investments

يهتم المراجع بالتركيز على الأنواع العامة لإجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات بهدف تدنيه إحتمال وجود تحريف بها ، وحتى عندما يتم إتباع إستراتيجية تحقق أساسية فإن المراجع يجب أن يفهم بشكل معقول الرقابة الداخلية على الإستثمارات من أجل توقع أنواع التحريفات التى يمكن أن تحدث وتخطيط إختبارات التحقق الأساسية ، وتعتبر الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية التى تهم المراجع هى الشرعية والترخيص والإكتمال والتقييم والتبويب والفصل الملائم للواجبات ذات أهمية فى التأكد من صحة وملكية الإستثمارات .

وفيما يلى بعض من نظم الرقابة الداخلية الأكثر شيوعاً والتى يجب أن تكون موجودة لكل من أهداف الرقابة الداخلية على الإستثمارات .

1- الشرعية والترخيص Validity and Authorization

يجب أن تضمن نظم الرقابة الداخلية أن شراء أو بيع أى إستثمار قد تم إبرامه بشكل صحيح عن طريق أفراد مرخص لهم بذلك .

أولاً : يجب أن يكون لدى العميل مستندات كافية للتحقق من أن عملية شراء أو بيع الورقة المالية قد تم إبرامها والموافقة عليها على نحو صحيح . يتيح وجود التوثيق الكافى للمراجع أن يحدد شرعية العملية .

ثانياً : أن تخصيص الموارد على أنشطة الإستثمار يجب أن يتم الموافقة عليها عن طريق مجلس الإدارة أو مسئول تنفيذى يفوض له تلك السلطة . يجب أن يكون لدى المنشأة المرتبطة بأنشطة إستثمار متكررة إجراءات

رقابــة داخلــية عامة ومحددة . يجب أن يحدد مجلس الإدارة سياسات لتوجــيه وإرشـــاد أنشطة الإستثمار فى حين قد يتم تفويض إجراءات محــددة لعملية شراء وبيع الأوراق المالية الى مسئول تنفيذى فردى أو لجنة للإستثمار أو مستشار إستثمار خارجى ، فإذا كان لدى العميل نظم رقابــة داخلــية صحيحة لإبرام والترخيص بعمليات الأوراق المالية ، يكــون من السهل بصفة عامة للمراجع أن يتحقق من عمليات الأوراق المالية عند نهاية الفترة .

2- الإكتمال Completeness

يجب أن يحتفظ العميل بنظم رقابة داخلية كافية للتأكد من أن كافة عمليات الأوراق المالــية تم تسجيلها . يتمثل أحد إجراءات الرقابة للتعامل مع عمليات تفصيلية للوراق المالية فى الإحتفاظ بدفتر أستاذ للأوراق المالية يقوم بتسجيل كافــة الأوراق المالية المملوكة عن طريق العميل . يجب أن يتم مطابقة دفتر الأســتاذ الفــرعى ذلــك مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام بشكل دورى منتظم، كما يجب أن يقوم أحد الأفراد المسئولين عن أنشطة الإستثمار بفحص الأوراق المالــية المملوكـــة بشكل دورى للتأكد من أن كافة توزيعات الأرباح والفوائد قد تم إستلامها وإدراجها بسجلات المنشأة .

3- التقييم والتبويب Valuation and Classification

ترتــبط بعض من المشاكل الهامة للتقييم والتبويب بالإستثمار فى الأوراق المالــية ، وقــد إهــتم إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (115) بالمحاسبة والــتقرير عــن الإستثمارات فى أسهم الملكية التى لها قيم عادلة قابلة للتحديد

بسهولة وعن كافة الإستثمارات فى الأوراق المالية للقروض . يتطلب المعيار أن تلك الإستثمارات يتم تبويبها والمحاسبة عنها فى ثلاثة مجموعات هى :-

1- إستثمارات فى أوراق ديون **Debt Securities** تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق وهى إستثمارات تحتفظ بها المنشأة حتى تاريخ إستحقاقها **Held-to- Maturity Securities** ويتم التقرير عن تلك الإستثمارات عند تكلفة مستهلكة أو مستنفذة **Amortized Cost** .

2- إستثمارات فى أوراق قروض وحقوق ملكية يتم شرائها والإحتفاظ بها بصفة أساسية لأغراض بيعها فى وقت قريب ، ويتم تبويبها كإستثمارات بغرض المتاجرة **Trading Securities** ويتم التقرير عنها عند القيمة العادلة **Fair Value** ويعترف بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمن الدخل .

3- إستثمارات فى أوراق ديون أو حقوق ملكية لا يتم تبويبها إما فى إستثمارات تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق أو إستثمارات بغرض المتاجرة ، حيث تبوب كإستثمارات متاحة للبيع **Available-for- Sale Securities** وحيث يتم التقرير عنها عند القيمة العادلة **Fair Value** ويعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ولكن تدرج كجزء مستقل ضمن حقوق الملكية .

يوضح الجدول رقم (15/9) أنواع المجموعة الثلاثة من الإستثمارات لأغراض المحاسبة والتقرير المالى .

جدول رقم (15/9)

أنواع الإستثمارات وتقييمها ومعالجة مكاسبها أو خسائرها

طبقا لإيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (115)

المجموعة	أساس التقويم	مكاسب أو خسائر الحيازة	أثار أخرى على الدخل
1- إستثمارات تقتنى للإستحقاق .	التكلفة مستهلكة.	لا يعترف بها .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.
2- إســـتثمارات بغرض المتاجرة .	القيمة العادلة .	يعـترف بهـا ضمن الدخل .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.
3- إستثمارات متاحة للبيع .	القيمة العادلة .	يعـترف بهـا ولكـن تـدرج كجـزء ضمن حقوق الملكية .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.

يجــب أن تؤكد نظم الرقابة الداخلية للعميل على أن الأوراق المالية قد تم تبويــبها بشكل صحيح وأن الأسعار الملائمة إستخدمت فى تقييم الإستثمارات فى القوائم المالية .

أحــد القضايا الأخيرة المرتبطة بمخاطر الرقابة على الإستثمارات تتمثل فى أن العميل يجب أن يكون لديه إجراءات كافية لحفظ تلك الأوراق لحمايتها مــن السرقة ، وعندما يتم الإحتفاظ بالأوراق عن طريق العميل فإنها يجب أن يتم تخزينها بشكل آمن إما فى خزينة أو فى صندوق ودائع ، ويجب أن توفر الإجــراءات الخاصة بالفحص الدورى عن طريق فرد مستقل عن مسئوليات الحفــظ والمحاســبة عــن الأوراق المالية . فإذا كان المسئول عن حفظ تلك الأوراق مــثل السمسار يحتفظ بالأوراق المالية فإن العميل يحتاج الى وضع إجــراءات للترخــيص بــتحويل الأوراق المالية ، وقد يستلزم أحد الأساليب ترخيص مزدوج عن طريق مسئول إدارى ملائم .

ويتعين أن يكون لدى المنشآت الكبيرة التى ترتبط بعدد كبير من أنشطة الإستثمار إجراءات كافية للفصل بين الواجبات ، يتضمن الجدول رقم (15/10) بعض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات للإستثمار بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل الذى يمكن أن ينتج من التضارب فى تلك الواجبات.

جدول رقم (15/10)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات والأخطاء أو الغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل
1- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة خلق الأوراق المالية ووظيفة الموافقة عليها .	1- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من خلق والموافقة على عمليات الأوراق المالية يمكن أن يتم عمل عمليات مصطنعة و قد يتم سرقة الأوراق المالية .
2- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة متابعة التقييم عن وظيفة الحصول أو إقتناء الأوراق المالية .	2- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من شراء ومتابعة تقييم الأوراق المالية يمكن أن يتم تسجيل قيم الأوراق المالية على نحو غير صحيح أو قد لا يتم التقرير عنها الى الإدارة .
3- يجب أن يتم الفصل بين مسئولية الإحتفاظ بدفتر أستاذ الأوراق المالية عن ترحيل القيود فى الأستاذ العام .	3- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من ترحيل القيود فى الأستاذ الفرعى والأستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخفى أى إختلاس قد يتم إكتشافه عن طريق مطابقة دفاتر الأستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام .
4- يجب أن يتم الفصل بين مسئولية حيازة الأوراق المالية عن تلك الخاصة بالمحاسبة عنها .	4- إذا ما كان هناك فرد واحد يمكنه الوصول الى الأوراق المالية والى السجلات المحاسبية المؤيدة من ثم يمكن له إخفاء سرقة تلك الأوراق المالية .

15/10 إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارت

Substantive Tests of Investments

بوجه عام من الإجراءات الأكثر كفاءة أن يتم إتباع إستراتيجية تحقق أساسية لمراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية . وعندما يتم تحديد مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى فإن المراجع يقوم بإجراء إختبارات تحقق أساسية مكثفة للتوصل الى مستوى مخاطر الإكتشاف المخططة . بالإضافة الى ذلك فإنه بسبب طبيعة عمل المراجعة فإن إختبارات التحقق الأساسية للعمليات نادراً ما تستخدم كمصدر للحصول على دليل الإثبات .

ويمكن أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية التالية لإختبار المعقولية العامة للإستثمارات :-

1- مقارنة الأرصدة فى حسابات الإستثمار فى السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة بعد دراسة آثار الأنشطة التشغيلية والإستثمارية على النقدية والإستثمارات فى السنة الحالية .

2- مقارنة الدخل من الفائدة والتوزيعات فى السنة الحالية مع الدخل الذى تم التقرير عنها فى السنوات السابقة ومع العائد المتوقع على الإستثمارات.

يقدم إيضاح معايير المراجعة رقم (332) – مراجعة الإستثمارات إرشاداً بخصوص إجراءات المراجعة الأساسية الذى يمكن أن يؤديها المراجع عندما يجمع أدلة إثبات ترتبط بأهداف المراجعة المرتبطة بالإستثمارات . يلخص الجدول رقم (15/11) إختبارات أرصدة حساب الإستثمار لكل هدف مراجعة . تركز مناقشة إختبارات حساب الإستثمارات التالية على أهداف المراجعة الأكثر أهمية على النحو التالى :-

جدول رقم (15/11)

ملخص بأهداف المراجعة وإختبارات أرصدة حساب الإستثمارات

أهداف المراجعة	إختبارات أرصدة الحساب
1) الشرعية والصحة Validity	1) فحص الأوراق المالية إذا تم الإحتفاظ بها عن طريق العميل . 2) أو الحصول على مصادقة من أمين الحفظ المستقل .
2) الإكتمال Completeness	1) البحث عن عمليات شراء الأوراق المالية عن طريق فحص تلك العمليات التى تمت خلال أيام قليلة من نهاية العام . 2) المصادقة على الأوراق المالية التى يتم الإحتفاظ بها عن طريق أمين حفظ مستقل . 3) فحص وإختبار معلومات الأوراق المالية لتحديد إذا كان قد تم التقرير عن الفائدة والربح الموزع .
3) الحد الفاصل Cut off	- يفحص عمليات مشتريات ومبيعات الأوراق المالية التى تمت خلال الأيام القليلة قبل أو بعد نهاية السنة لتحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تضمينها فى الفترة الصحيحة .
4) الملكية Ownership	- فحص إشعارات السمسار الخاصة بأحد عينات الأوراق المالية المشتراة أثناء السنة .
5) الدقة Accuracy	- الحصول على قائمة بالإستثمارات مبوبة حسب نوعها (مقتناه حتى تاريخ الإستحقاق - مقتناه بغرض المتاجرة أو متاحة للبيع) ، حيث يتم أداء عملية الجمع بالقائمة ومطابقة الإجماليات مع سجل الأوراق المالية والأستاذ العام .
6) التقييم Valuation	1) فحص فواتير السماسرة التى توضح أساس تكلفة الأوراق المالية المشتراه . 2) تحديد أساس تقويم الإستثمارات عن طريق تتبع القيم حتى الأسعار المنشورة للإستثمارات فى الأوراق المالية . 3) تحديد ما إذا كان هناك إنخفاض دائم فى قيمة أساس تكلفة أحد الأوراق المالية الفردية . 4) فحص مبيعات الأوراق المالية للتأكد من الإعتراف الصحيح للمكاسب أو الخسائر المحققة .

7) التبويب Classification	- فحص والإستفسار من الإدارة بشأن التبويب الصحيح للإستثمارات .
8) الإفصاح Disclosure	1) تحديد ما إذا كانت كافة الإفصاحات المطلوبة طبقاً لإيضاح معايير المحاسبة رقم (115) قد تم القيام بها لأوراق الديون أو حقوق الملكية . 2) تحديد ما إذا كانت هناك أوراق مالية قد تم رهنها كضمانات عن طريق الإستفسار من الإدارة وفحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض والمستندات الأخرى .

1- هدف الصحة والشرعية Validity Objective

تنص معايير المراجعة على أن المراجع يجب أن يؤدى أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة التالية عند جمع أدلة إثبات بخصوص هدف الصحة والشرعية :-

- الفحص المادى .
- المصادقة مع مصدر الورقة .
- المصادقة مع أمناء الحفظ .
- مصادقة العمليات التى لم يتم تسويتها مع السمسار المتعامل .
- المصادقة مع الطرف المقابل .
- الإطلاع على المشاركة المنفذة أو الإتفاقيات المماثلة .

فإذا ما إحتفظ العميل بحيازة الأوراق المالية ، فإن المراجع عادة ما يقوم بفحص تلك الأوراق ، وأثناء الجرد المادى للأوراق المالية يجب على المراجع أن يلاحظ الإسم والمجموعة والوصف والرقم المسلسل وتاريخ الإستحقاق والتسجيل بإسم العميل ومعدلات الفائدة أو تواريخ دفع الأرباح الموزعة أو أى

معلومـــات أخرى ملائمة عن الأوراق المالية المختلفة . وعندما يتم الإحتفاظ بـــتلك الأوراق عن طريق مصدرها أو أمين حفظ فإن المراجع يتعين عليه أن يجمع أدلة إثبات كافية وصالحة للتحقق من هدف الصحة والشرعية عن طريق المصـــادقة علـــى وجود تلك الأوراق المالية . ويتطلب الأمر أن يتم مطابقة المعلومات المتضمنة فى المصادقة مع سجلات الإستثمار لدى العميل .

2- هدف التقييم Valuation Objectives

عـــندما يتم شراء الأوراق المالية بصفة أصلية فإنه يتم تسجيلها عند تكلفة الشـــراء أو الحـــيازة ، ويمكن للمراجع أن يتحقق من سعر شراء الورقة عن طريق فحص فاتورة السمسار أو أى مستند مماثل . ويجب أن يتم تقييم أوراق الديـــون الـــتى يتم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق عند تكلفة إستهلاكها ، ويجـــب أن يتحقق المراجع من أن سعر شراء ورقة الديون عند وقت الشراء ويجـــب أن يســـتخدم معدل الفائدة الفعال للإعتراف بدخل الفائدة والذى يمكن للمـــراجع أن يقـــوم بإعادة حسابه ، ويعتبر الوصول الى القيمة العادلة لمعظم أوراق حقـــوق الملكية متاح الحصول عليه من تداول الأوراق المالية المسجلة بالبورصـــة أو من السوق خارج المقصورة . ويمكن للمراجع التحقق من تلك القـــيم عن طريق تتبعها الى مصادرها على سبيل المثال السماسرة أو الجرائد التى تهتم بشئون المال أو أى أدبيات مالية أخرى قابلة للإعتماد عليها .

يجب أن يحدد المراجع أيضاً إذا كان هناك أى هبوط دائم فى قيمة الورقة المالية الإستثمارية ، وقد قدمت معايير المراجعة إرشاداً عن تحديد ما إذا كان الهبوط فى القيمة أقل من التكلفة المستهلكة يعتبر هبوطاً غير مؤقت أم لا .

وفـــيما يلـــى العوامـــل التى تم تحديدها كمؤشر على هبوط قيمة الورقة بطريقة غير مؤقتة :-

1- أن القيمة العادلة أقل من التكلفة بشكل جوهرى .

2- أن الهبوط فى القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف معاكسة محددة أثرت على أحد الإستثمارات المحددة .

3- أن الهـــبوط فى القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف محددة علـــى ســـبيل المثال الظروف فى أحد الصناعات أو فى أحد المناطق الجغرافية .

4- أن الإدارة لـــيس لديها النية أو المقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار فترة أطول كفاية لتسمح بأى إستعادة متوقعة فى القيمة العادلة .

5- أن الهبوط فى القيمة العادلة موجوداً لفترة ممتدة .

6- أن ورقة الديون قد تم تصنيفها بشكل متدنى عن طريق إحدى وكالات التصنيف .

7- أن الحالة المالية لمصدر الورقة قد تدهورت .

8- أن توزيعـــات الأرباح قد إنخفضت أو ألغيت أو أن مدفوعات الفائدة المحددة على أوراق الديون لم يتم سدادها .

فـــإذا مـــا تم تحديد أن قيمة الإستثمار قد إنخفضت بشكل دائم فإن الورقة يجـــب أن يتم تخفيضها ويتم تحديد قيمة دفترية جديدة . وأخيراً فإن المراجع يجـــب أن يقوم بفحص عملية بيع أى ورقة للتأكد من إستخدام القيم الصحيحة لتسجيل عملية البيع وأى مكاسب أو خسائر محققة .

3- هدف التبويب Classification Objective

هـناك مسـألتين هامتيـن عندما يقوم المراجع بفحص التبويب الصحيح للإستثمارات هى :-

1- يتطلـب أن يـتم تبويب الإستثمارات فى الأوراق المالية كأوراق تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ إستحقاقها أو تم إقتنائها بغرض الإتجار فيها أو أوراق مـتاحة للبيع حيث أن كل من الميزانية وقائمة الدخل تتأثر بالتبويب غير الصحيح .

2- يتطلـب تبويب القوائم المالية أن يتم التقرير عن كافة الأوراق المالية المـتداولة للبيع كأصول متداولة . بينما يجب أن يتم تبويب الأوراق المالـية الـتى تقتنى حتى تاريخ إستحقاقها أو الأوراق المتاحة للبيع كأصـول مـتداولة أو غير متداولة تأسيساً على ما إذا كانت الإدارة تتوقع أن تحولها الى نقدية خلال فترة الإثنى عشر شهراً التالية . فإذا مـا توقـع أن الورقة سيتم تحويلها الى نقدية خلال السنة القادمة فإنه يتعين أن يتم تبويبها كأصول متداولة ، ولذلك يجب أن يقوم المراجع بالإستفسار من الإدارة بشأن خططها المرتبطة بالتصرف فى الأوراق المالية .

أيضـاً تقـدم معايير المراجعة إرشاداً للمراجعين عند تقييم كل من قصد الإدارة بخصوص الإستثمار ومقدرة المنشأة على الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتـنى حـتى تاريخ الإستحقاق . عند تقييم قصد الإدارة يتعين على المراجع دراسـة ما إذا كانت الأنشطة الإستثمارية تتفق أو تتعارض مع النية المذكورة لـلإدارة . ويتعيـن على المراجع أن يفحص دليل الإثبات على سبيل المثال

السجلات المكتوبة والموافق عليها للإستراتيجيات الإستثمارية ، وسجلات الأنشطة الإستثمارية والتعليمات الخاصة بمديرى محفظة الأوراق المالية ومحاضر إجتماعات مجلس المديرين أو لجنة الإستثمار . أما عند تقييم مقدرة الشركة على الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق ، يتعين على المراجع أن يقوم بدراسة عديد من العوامل على سبيل المثال المركز المالى للمنشأة وإحتياجاتها لرأس المال العامل ، والنتائج التشغيلية وإتفاقيات الديون والضمانات فضلاً عن الإلتزامات التعاقدية الملائمة بالإضافة الى القوانين واللوائح . يتعين على المراجع أيضاً أن يقوم بدراسة التوقعات والتنبؤات الخاصة بالعمليات التشغيلية والتدفقات النقدية عندما يتم دراسة قدرة المنشأة على الإحتفاظ بأوراق الديون المقتناة حت ى تاريخ الإستحقاق .

4- هدف الإفصاح Disclosure Objective

تطلب إيضاح معايير المحاسبة رم (115) ضرورة وجود إفصاحات محددة عن الأوراق المالية . على سبيل المثال بالنسبة للأوراق المالية المبوبة كأوراق متاحة للبيع يجب أن يتم عرض القيمة العادلة الإجمالية لها ومجمل المكاسب أو الخسائر غير المحققة عن تلك الأوراق المالية .

إن معظم المعلومات الضرورية لمثل تلك الإفصاحات يتم تطويرها فى الوقت الذى يتم خلاله إختبار أهداف المراجعة الأخرى . بالإضافة لذلك يتعين أن يتم الإفصاح عن قيمة أى أوراق مالية يتم رهنها كضمانات ، وتتمثل مصادر المراجع للحصول على تلك المعلومات فى الإستفسار والفحص لمحاضر مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض بالإضافة الى أى مستندات أخرى.



فهرس

المراجعة بين النظرية والتطبيق

جميع حقوق التأليف محفوظة للمؤلف ولا يجوز نشر أى جزء أو اختزال مادته بطريق الاسترجاع أو نقلة على أي وجه أو بأي طريقة سواء كانت إليكترونية أو ميكانيكية أو تصوير أو بالتسجيل أو بخلاف ذلك إلا بموافقة المؤلف على هذا كتابة مقدما إلاّ في حالات الاقتباس المحدود بغرض النقد أو التحليل مع حتمية ذكر المصدر.

رقم الإيداع
2004/20101
الترقيم الدولي
977-17-187-0-3